

Tilburg University

Sustainabele tax governance, maatschappelijke verantwoordelijkheid en ethiek

Gribnau, Hans

Published in:

Tax governance, maatschappelijke verantwoordelijkheid en ethiek

Publication date:

2020

Document Version

Publisher's PDF, also known as Version of record

[Link to publication in Tilburg University Research Portal](#)

Citation for published version (APA):

Gribnau, H. (2020). Sustainabele tax governance, maatschappelijke verantwoordelijkheid en ethiek: Een evaluatie. In H. Gribnau (Ed.), *Tax governance, maatschappelijke verantwoordelijkheid en ethiek: Tijd voor een code?* (pp. 167-199). Ministerie van Financiën.

General rights

Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

- Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research.
- You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain
- You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal

Take down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

Hans Gribnau²⁶³

16.1

Inleiding

In deze bundel zijn een aantal perspectieven gepresenteerd op de maatschappelijke verantwoordelijkheid van het bedrijfsleven en belastingadviseurs ten aanzien van belastingontwijking. Door deze belastingontwijking lopen overheden wereldwijd jaarlijks forse bedragen aan inkomsten mis.²⁶⁴ Als gevolg daarvan zullen burgers en kleinere bedrijven meer belasting moeten betalen en is er minder geld voor overheidsvoorzieningen. Geen wonder dat door de internationale belastingontwijking grote maatschappelijke ophef is ontstaan – vooral in de nasleep van de financiële crisis van 2008.

De druk op bedrijfsleven en belastingadviseurs om maatschappelijke verantwoordelijkheid te nemen en zich te bezinnen op de morele dimensie van belastingontwijking is dan ook groot. Ook stakeholders, zoals ngo's en beleggers, zijn zich meer gaan richten op de fiscaliteit. Belasting is daarmee ook veel duidelijker een onderdeel geworden van governance – van bestuur en toezicht binnen organisaties. De coronacrisis in maart 2020 heeft verder bijgedragen aan de urgentie van good tax governance. De overheid tastte diep in haar portemonnee om de maatschappij door de crisis te loodsen. Ook grote delen van het bedrijfsleven ontvingen forse (financiële) steun van de overheid – waaronder tal van fiscale maatregelen. Belastingbetalingen door burgers en bedrijven maken dergelijke steunmaatregelen mogelijk. Is agressief belastingontwijkend gedrag dan te kwalificeren als maatschappelijk onverantwoord fiscaal gedrag – waarop de sanctie mag staan van het onthouden van steun?²⁶⁵

Diverse bijdragen in deze bundel laten zien dat bedrijfsleven, belastingadviseurs, en andere aan de fiscaliteit gelieerde sectoren zoals de trustsector de afgelopen jaren niet hebben stil gezeten. Die bijdragen laten zien hoe verschillende organisaties handen en voeten geven aan het denken over tax governance, maatschappelijke verantwoordelijkheid en ethiek. Daaronder vallen ook vertegenwoordigers van beleggers, non-gouvernementele organisaties (ngo's) en universiteiten. Tevens hebben een aantal deskundigen hun visie op tax governance en gedragscodes gegeven.

In deze afsluitende beschouwing zal ik een aantal krachtlijnen bij elkaar brengen en op systematische wijze presenteren en analyseren. Mijn uitgangspunt daarbij is dat good tax

²⁶³ Prof. mr. dr. J.L.M. Gribnau is hoogleraar Methodologie van het belastingrecht aan het Fiscaal Instituut Tilburg, Tilburg University, en bijzonder hoogleraar Kwaliteit van fiscale regelgeving aan de Universiteit Leiden; J.L.M.Gribnau@tilburguniversity.edu.

²⁶⁴ Volgens Lejour berekenen beschikbare studies gemiddeld wereldwijd rond de 150 mld dollar aan gemiste vpb-opbrengsten door strategische belastingconcurrentie en 30 tot 45 mld dollar gemiste belastingopbrengsten door treaty shopping; A.M. Lejour, *De last van onbelaste winsten: belastingontwijking in en door Nederland*, oratie TiU, Tilburg 2020, p. 37-43. Aanzienlijk hogere bedragen berekenen bijv. A. Cobham & P. Janský, *Global distribution of revenue loss from tax avoidance. Re-estimation and country results*, United Nations University, WIDER Working Paper 2017/55; <https://www.wider.unu.edu/publication/global-distribution-revenue-loss-tax-avoidance> en N. Shaxson, 'Tackling Tax Havens', *Finance & Development*, Sept 2019, p. 6-10; <https://www.imf.org/external/pubs/ft/fandd/2019/09/pdf/tackling-global-tax-havens-shaxson.pdf>.

²⁶⁵ Vgl. brief inzake fiscale voorwaarden bij individuele steunverlening van de staatssecretaris van Financiën – Fiscaliteit en Belastingdienst (Vijlbrief) en de minister van Economische Zaken en Klimaat (Wiebes), 19 juni 2020, nr. 2020-0000114039, NTFR 2020/1996.

governance een gezamenlijke verantwoordelijkheid van de fiscale actoren is; gezamenlijk zijn zij verantwoordelijk voor de integriteit van het (internationale) belastingstelsel. Een duurzaam belastingstelsel is alleen mogelijk als alle betrokkenen hun verantwoordelijkheid nemen.

Ik bespreek allereerst enige ontwikkelingen op het gebied van tax governance, zowel voor de overheid als het bedrijfsleven. Daarbij wordt governance gekoppeld aan maatschappelijke verantwoordelijkheid (MVO) en duurzaamheid – waarbij de belangen van stakeholders van organisaties steeds meer aandacht krijgen. In dat kader wordt transparantie voor ondernemingen steeds belangrijker – om verantwoording af te leggen maar ook om een dialoog aan te gaan met de stakeholders. De samenleving verwacht integere transparantie over de fiscaliteit omdat zij zich anders geen geïnformeerde mening kan vormen over het fiscale gedrag van ondernemingen. Ook belastingadviseurs zijn zich serieus aan het herbezinnen op hun rol. Zij hebben hun beroepscode aangescherpt en besteden aandacht aan ethiek in hun opleidingen. Het belang van maatschappelijk verantwoorde advisering geworteld in ethiek en geborgd via governance mechanismen wordt breed onderkend. Een code of conduct bevat gedragsregels met betrekking tot maatschappelijk verantwoorde gedrag en/of advisering. Georganiseerde fiscalisten zijn gehouden aan hun beroepsreglement – een code of conduct. Een volgende stap zou kunnen zijn responsible tax principles te verankeren in de tax governance van (grote) ondernemingen. Vergelijkbare principes zouden in een gedragscode of een aparte richtlijn voor belastingadviseurs kunnen worden vastgelegd.

16.2 Governance

De term ‘governance’ is afgeleid van het Griekse werkwoord κυβερνάω (kybernán) dat sturen of loodsen betekent. Plato gebruikte het werkwoord metaforisch in de zin van het besturen van mensen en in het Latijn werd het vertaald als *gubernare*.²⁶⁶

Governance gaat tegenwoordig over het besturen van organisaties en over de relatie met de daarbij betrokken, belanghebbende personen (maar ook andere organisaties). Governance heeft uitdrukkelijk een relationele component. Organisaties zijn immers – net als mensen – geen eilandjes. Vanuit sociologisch perspectief kan een organisatie gezien worden als een ‘samenlevingsverband’. Deze definitie maakt zichtbaar dat organisaties meer zijn dan formele constructies. Het zijn namelijk verbanden waarbinnen mensen zo goed en zo kwaad als het gaat samenleven, maar ook blijkt zo ‘het grondfeit dat organisaties niet op zichzelf staan, maar deel uitmaken van een groter geheel, te weten de samenleving.’²⁶⁷ Tegenwoordig bevinden organisaties zich meer dan ooit in een netwerk van relaties met andere actoren met vaak uiteenlopende visies op de aard van een probleem en de oplossing daarvan. Bij het bereiken van hun doelen en het oplossen van problemen zijn die actoren in zekere mate van elkaar afhankelijk.²⁶⁸

Governance is de afgelopen decennia een hot item geworden voor het bedrijfsleven, de overheid en andere organisaties, en daarmee voor de politiek, het publiek (de media) en meer in algemeen, de belanghebbenden (stakeholders) van dergelijke instituties en organisaties. Het gaat daarbij om bestaansredenen (‘purpose’), bestuur en functies van staten, gemeenschappen en organisaties zoals ondernemingen. Governance wordt volgens Bossert vaak omschreven als ‘het waarborgen van de onderlinge samenhang van de wijze van besturen, beheersen en toezicht houden van een organisatie, gericht op een efficiënte en effectieve realisatie van doelstellingen, alsmede het daarover op een open wijze communiceren en verantwoording afleggen ten

²⁶⁶ D. Levi-Faur, ‘From “Big Government” to “Big Governance?”’, in D. Levi-Faur (ed.), *The Oxford Handbook of Governance*, Oxford: Oxford University Press 2012, p. 5; Zie ook het document van de Europese Commissie over de etymologie: http://ec.europa.eu/governance/docs/docs_fr.pdf.

²⁶⁷ C.J. Lammers, *Organisaties vergelijkenderwijs*, Utrecht: Het Spectrum/Aula 1989, p. 28.

²⁶⁸ E. H. Klijn, ‘New Public Management and Governance: A Comparison’, in Levi-Faur (ed.) 2012, p. 207.

behoefte van belanghebbenden.’ Het doel hiervan is het ‘scheppen van waarborgen voor de realisatie van doelstellingen’ van de organisatie.²⁶⁹

Stakeholders, doelstellingen en verantwoordelijkheid zijn nauw met elkaar verweven. Governance richt zich namelijk op de belanghebbenden van de organisatie, de daarmee samenhangende doelstellingen van deze organisatie en de verantwoordelijkheid van de leiding van deze organisatie om deze doelstellingen te verwezenlijken. Daartoe omvat governance verschillende activiteiten. Dit zijn: sturen, beheersen, toezicht houden en verantwoorden.²⁷⁰

Nu externe belanghebbenden (stakeholders) een steeds belangrijkere rol spelen is het besturen en de continuïteit van organisaties geen louter interne kwestie. Governance richt zich expliciet ook op externe stakeholders. Governance speelt zo ‘een belangrijke rol in het vertrouwen en de legitimiteit die de organisaties in de buitenwereld genieten.’²⁷¹ Verantwoording en transparantie (intern en extern) zijn daarbij steeds belangrijker geworden; datzelfde geldt voor de aanwezigheid van ‘checks and balances.’²⁷² Dit zijn kernthema’s bij private en publieke vormen van governance.

16.3 Public governance

Zowel in de private als in de publieke sector is governance een belangrijk thema waarbij het doel hetzelfde is: borging van de effectiviteit van de organisatie.²⁷³ Public governance is mede gevormd door de ontwikkelingen op het gebied van corporate governance.²⁷⁴ In de context van het openbaar bestuur kan governance grofweg worden gedefinieerd als ‘*the exercise of political authority and the use of institutional resources to manage society’s problems and affairs.*’²⁷⁵ In de jaren ’80 van de vorige eeuw kwam de (public) governance benadering in zwang. Deze werd gezien als een afscheid van de idee van een te logge, in zichzelf gekeerde bureaucratische, hiërarchische, ‘one size fits all’-overheid (‘government’). Het roer moest helemaal om. Rhodes benadrukt daarom dat de term ‘governance’ tegenover de traditionele term ‘government’ staat en een radicaal andere aanpak betekent: “a change in the meaning of government, referring to new procedures of governing; or changed conditions of ordered rule; or new methods by which society is governed.”²⁷⁶ Anders dan het klassieke begrip ‘government’ dekt ‘governance’ daarbij het hele gamma aan instituties en relaties die betrokken zijn bij het proces van besturen.²⁷⁷

Good governance hangt dan sterk samen met begrippen als “state capacity, quality of government and government interaction with the private sector and civil society.”²⁷⁸ Good governance is dus responsief. De overheid dient tegemoet te komen aan de wensen, voorkeuren en belangen van de burgers. Veel publieke problemen zijn te complex om door een overheid zelf opgelost en afgehandeld te worden. Publieke problemen en doelen kunnen bovendien verschillend worden gewaardeerd en op uiteenlopende wijzen gerealiseerd. Het oplossen van publieke problemen en het nastreven van publieke doelen kan dan niet anders gebeuren dan door een vorm van samenwerking tussen publieke instanties en de mensen en organisaties die

²⁶⁹ J. Bossert, ‘Good Governance: de leidraad voor goed bestuur en management’, *Overheidsmanagement* 2002/9, p. 245. <https://primonederland.eu/wp-content/uploads/2002/09/bossert-good-governance-de-leidraad-voor-goed-bestuur-en-management-artn.-68.pdf>

²⁷⁰ Bossert 2002, p. 245.

²⁷¹ *Governance Code cultuur*, Cultuur + Ondernemen: Amsterdam 2019, p. 7; www.governancecodecultuur.nl.

²⁷² Vgl. Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties, *Nederlandse code voor goed openbaar bestuur*, Den Haag 2009, p. 30: ‘De code voor goed openbaar bestuur regelt geen checks and balances, omdat macht en tegenmacht in het openbaar bestuur al bij wet geregeld zijn via democratische legitimering.’ De code heeft dus een ander karakter sectorale governance codes en de corporate governance code, die voornamelijk gaat ‘over checks and balances in de organisatie, evenals in enige mate transparantie en integriteit van bestuur en toezicht.’

²⁷³ Bossert, p. 245.

²⁷⁴ Bossert, p. 244: Hij wijst op erop dat die ontwikkelingen sinds midden jaren negentig door de commissie-Peters in toenemende mate belangstelling hebben gekregen in Nederland. Vgl. voor het Verenigd Koninkrijk: J. Solomon, *Corporate Governance and Accountability*, Chichester: Wiley (4th edition) 2013, p. 304 e.v.

²⁷⁵ World Bank, *Managing Development: The Governance Dimension*, Washington D.C.: The World Bank 1991, p. 1-2.

²⁷⁶ R. Rhodes, ‘Waves of Governance’, in Levi-Faur (ed.) 2012, p. 33.

²⁷⁷ J. Pierre & B.G. Peters, *Governance, Politics and the State*, Basingstoke & London: MacMillan 2000, p. 1.

²⁷⁸ B. Rothstein, ‘Good Governance’, in Levi-Faur (ed.) 2012, p. 143-144.

het aangaat, en meer in het algemeen, de maatschappij. *Governance* kan hierbij ook gebruik maken van alternatieve reguleringsinstrumenten, zoals *soft law* instrumenten (bijvoorbeeld convenanten en gedragscodes).

Public governance is belangrijk voor de burgers omdat het een soepel en effectief verkeer tussen overheid en burgers mogelijk maakt. Kernbegrippen zijn ‘flexibility, guidance, communication and persuasion.’ Maar even goed, zo betoogt de OESO, is public governance belangrijk voor “investors and their businesses. It helps build trust and provides rules and stability needed for planning investment in the medium and long term.”²⁷⁹

16.4 Public tax governance

Public tax governance is een onderdeel van public governance, namelijk dat deel dat betrekking heeft op de fiscaliteit. Het gaat dan om belastingheffing – dus de uitoefening van een specifieke vorm van overheidsmacht en het gebruik van institutionele middelen in dat kader – ten behoeve van de maatschappij. Kern is hier dat de overheid, en met name de wetgever, de primaire verantwoordelijkheid heeft voor de integriteit van het belastingstelsel – dat onder andere responsief dient te zijn.

Het normatieve concept ‘good governance’ kan ruim worden opgevat zodat het ziet op het bestuur van de gehele ‘fiscale’ overheid en dus niet alleen op het openbaar bestuur; ook de wetgever en de rechter vallen er onder. Zij dienen een responsieve relatie met belanghebbenden te onderhouden. Public tax governance omvat dan de fiscaliteit als netwerk van relaties van onderling afhankelijke actoren met uiteenlopende maar deels ook dezelfde belangen. De fiscale actoren maken met elkaar de fiscale werkelijkheid.²⁸⁰ Wetgever, uitvoerders, rechtspraak, supranationale organisaties, et cetera beïnvloeden elkaars gedrag. “In dit geheel speelt elk onderdeel zijn eigen rol en heeft iedereen zijn eigen verantwoordelijkheid, afhankelijk van zijn plaats, zijn mogelijkheden en zijn kennisniveau.”²⁸¹

Belastingwet en -regelgeving (inclusief verdragen) moeten dan bijvoorbeeld in overeenstemming met fundamentele rechtsbeginselen zijn, de verdeling van de belastinglast over de burgers (en bedrijven e.d.) moet rechtvaardig zijn, en de regels moeten efficiënt en effectief zijn met zo min mogelijk administratieve lasten.²⁸² Dat vraagt om internationale samenwerking, bijvoorbeeld bij het bestrijden van schadelijke belastingconcurrentie (evt. met behulp van staatssteunprocedures) en transparantie.²⁸³ Een transparant belastingstelsel draagt bij aan begrip, legitimiteit, vertrouwen en compliance van de burgers.²⁸⁴ Een verbeterd internationaal belastingstelsel dat grondslaguitholling en winstverschuivingen daadwerkelijk voorkomt is een vorm van good governance.²⁸⁵ Dan gaat het om de maatregelen gericht op bestrijding van belastingontwijking zoals door de OESO en de EU de laatste jaren

²⁷⁹ OECD, *Policy Framework For Investment User's Toolkit*, 2011, Chapter 10 ‘Public Governance’; <http://www.oecd.org/investment/toolkit/policyareas/publicgovernance/>.

²⁸⁰ Onder het begrip ‘fiscale actoren’ in ruime zin vallen ook toezichhouders die fiscaal gedrag beïnvloeden; denk aan DNB; zie DNB, *Good practices: fiscale integriteitsrisico's bij cliënten van banken*, 2019, over fiscale integriteitsrisico's bij cliënten van banken; <https://www.toezicht.dnb.nl/7/50-237758.jsp>. Voor meer traditionele fiscalisten is deze bemoeienis van DNB met de fiscaliteit wel even wennen; F. Herreveld en H. van den Hurk, ‘De Nederlandsche Bank als hoeder van fiscale ethiek, of als fiscale Don Quichot?’, *WFR* 2019/75.

²⁸¹ E. Boomsluiters en C. Hofman, ‘Ethiek, een gezamenlijke verantwoordelijkheid’, in deze bundel, § 2.2.

²⁸² Voor klassieke kwaliteitseisen: A. Smith, *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations* [1776], Indianapolis: Liberty Fund 1981, Boek V.ii.2, p. 825-827. Vgl. J.L.M. Gibnau, ‘Piketty en Smith: Bien étonnés?’, *NTFR* 2015/823.

²⁸³ Europese Commissie, *Promoting Good Governance in Tax Matters*, d.d. 28.4.2009, COM(2009) 201 def. Zie recentelijk: Europese Commissie, *Communication on Tax Good Governance in the EU and beyond*, 15.7.2020, COM(2020) 313 def.

²⁸⁴ Kennis en begrip van belastingen, belastingstelsel en fiscaal gedrag zijn dus onontbeerlijk. Zie bijv. over ‘taxpayer knowledge’: E. Kirchler, *The Economic Psychology of Tax Behaviour*, Cambridge: Cambridge University Press 2007, p. 31-49.

²⁸⁵ Zie bijvoorbeeld het onderzoeksproject ‘GLOBTAXGOV – A New Model of Global Governance in International Tax Law Making’, <https://globtaxgov.weblog.leidenuniv.nl/a-new-model-of-global-governance-in-international-tax-law-making-globtaxgov/>.

geëntameerd.²⁸⁶ Nederland heeft bovendien een aantal unilaterale maatregelen genomen.²⁸⁷ Dit gebeurde deels om van de kwalificatie ‘belastingparadijs’ af te komen.²⁸⁸ Belangrijk zijn ook de maatregelen om transparantie te verbeteren, zoals de uitwisseling van informatie over rulings, bankrekeninggegevens en country-by-country-rapporten tussen belastingdiensten en de plicht voor intermediairs om agressieve fiscale structuren te melden – om ze zo te kunnen bestrijden (o.b.v. EU-richtlijn DAC6²⁸⁹). Gevaar is hier dat transparantie verwordt tot onverzadigbare informatiehonger – een doel op zich en geen middel om tot een betere fiscale governance te komen.²⁹⁰

‘Public tax governance’ moet ‘sustainable tax governance’ zijn. Belastingssystemen, dus ook de fiscale wet- en regelgeving, moeten verder worden verbeterd om de zeventien ‘Sustainable Development Goals’ (SDGs) van de Verenigde Naties te kunnen realiseren (in 2030).²⁹¹ Deze Duurzame Ontwikkelingsdoelstellingen zijn gericht op het bestrijden van armoede, ongelijkheid en klimaatverandering die een belemmering vormen voor duurzame samenlevingen.²⁹² Zij nopen tot “action by all countries, poor, rich and middle-income to promote prosperity while protecting the planet.”²⁹³ Duurzaamheid moet breed worden opgevat. Het thema duurzaamheid is dus niet beperkt tot het verbeteren van het milieu²⁹⁴ en het verminderen van energieverbruik.²⁹⁵

Belastingen bieden overheden de financiële middelen om SDGs te kunnen realiseren – welvaart en welzijn kunnen zo worden bevorderd. Het fiscale systeem kan zelf ook met mate worden gebruikt ten behoeve van SDGs, zoals klimaatdoelstellingen (denk aan fiscale incentives – binnen randvoorwaarden²⁹⁶ – en milieuheffingen²⁹⁷). Het belastingstelsel dient ook een zekere herverdeling om een al te ongelijke verdeling van inkomen en vermogen, die de

²⁸⁶ S. Kingma, *Inclusive Global Tax Governance in the Post-BEPS Era*, diss. Maastricht 2019.

²⁸⁷ Zie de bijdrage van D.J. Sinke (VNO-NCW) ‘Tax governance code: Werken aan een internationale “gouden standaard”’, in deze bundel: ontwikkelingslanden is aangeboden anti-misbruikbepalingen in de belastingverdragen met hen op te nemen, de substance regels zijn aangescherpt, een nationale lijst van non-coöperatieve landen is opgesteld en een bronheffing op rente- en royaltybetalingen aan tax havens is ingevoerd. ‘Met de vernieuwde rulingpraktijk komen er strengere normen voor het afgeven van rulings met een internationaal karakter en wordt de kern van de afgegeven rulings ook gepubliceerd.’

²⁸⁸ Vgl. J. Vleggeert & H. Vording, *How The Netherlands Became a Tax Haven for Multinationals*, 2019; https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3317629. Die reputatie kan ook het vestigingsklimaat beïnvloeden: zie Menno Snel: ‘Ons negatieve fiscale imago begint ook reële bedrijven af te schrikken’, FD 24 februari 2018.

²⁸⁹ Zie recentelijk E.A.M. Huiskers-Stoop, M. Nieuweboer en A.C. Breuer, ‘De Mandatory Disclosure Richtlijn: beschrijving en kritische analyse’, TFO 2020/167. De sancties bij niet-naleving zijn behoorlijk fors.

²⁹⁰ Vgl. Boomsluiters en Hofman, § 4.3.

²⁹¹ Vgl. OECD, *Countries must strengthen tax systems to meet Sustainable Development Goals*, 14 February 2018: ‘Major international organisations - including the IMF, OECD, UN and World Bank Group - today called on governments from around the world to strengthen and increase the effectiveness of their tax systems to generate the domestic resources needed to meet the Sustainable Development Goals (SDGs) and promote inclusive economic growth.’ <https://www.oecd.org/tax/countries-must-strengthen-tax-systems-to-meet-sustainable-development-goals.htm>.

²⁹² United Nations, *Sustainable Development Goals*; <https://sustainabledevelopment.un.org/post2015/transformingourworld>.

²⁹³ Men dient daarbij te erkennen dat ‘ending poverty must go hand-in-hand with strategies that build economic growth.’ United Nations, *The Sustainable Development Agenda*; <https://www.un.org/sustainabledevelopment/development-agenda/>.

²⁹⁴ Vgl. P. Kavelaars, ‘Fiscale klimaatontwikkelingen’, WFR 2020/59.

²⁹⁵ Zie ook Europese Commissie, *Tax Policies in the European Union, 2020 survey*, p. 30-31. Vgl. de brief van MVO Nederland met een oproep vanuit koplopende ondernemers om voorwaarden te stellen aan economische steunpakketten tijdens coronacrisis, dd 15 mei 2020, zie https://www.mvonederland.nl/wp-content/uploads/2020/05/20-05-15-Oproep-vanuit-koplopende-ondernemers-stel-voorwaarden-aan-economische-steunpakketten-tijdens-coronacrisis_.pdf.

²⁹⁶ Beleidsinstrumentele wetgeving moet de toets aan rechtsbeginselen, zoals het gelijkheidsbeginsel, rechtszekerheidsbeginsel en proportionaliteitsbeginsel, kunnen doorstaan. Zie Jong Rb in deze bundel: ‘Fiscale wetgeving moet veel minder als instrument worden gebruikt. Dit zorgt voor wetgeving die niet duurzaam is’.

²⁹⁷ Zie bijvoorbeeld The Ex’tax Project, <https://ex-tax.com/> dat voorstelt natuurlijke hulbronnen en vervuiling zwaarder te belasten en met de opbrengsten daarvan de belastingdruk op arbeid te verlagen “and increase (social) spending.”

maatschappelijke cohesie kan bedreigen, te verminderen (distributieve rechtvaardigheid).²⁹⁸ Belastingontwijking zet dan duurzaamheid van het systeem onder druk.²⁹⁹

Staten en overheden hebben de primaire verantwoordelijkheid deze zeventien doelstellingen in nationaal beleid te operationaliseren - bijvoorbeeld in wet- en regelgeving. Dat is vaak een ware evenwichtsoefening: SDG 8 behelst bijvoorbeeld inclusieve economische groei terwijl SDG 10 vraagt om vermindering van ongelijkheid in en tussen landen.³⁰⁰ Betere wetgeving moet uiteraard ook houdbare wetgeving zijn, moet passen bij een geglobaliseerde en gedigitaliseerde wereld.³⁰¹ Maar we zullen zien dat ondernemingen ook een verantwoordelijkheid dragen. Fiscale professionals kunnen hier een constructieve rol spelen.³⁰²

Ook voor de Belastingdienst is good governance van belang.³⁰³ Het gaat dan niet alleen om handelen in overeenstemming met het recht, effectief en efficiënt functioneren, goed management, processen op orde hebben e.d., maar ook om magistratelijheid, betrouwbaarheid, transparantie en respect tonen voor (aanvullende) morele behoorlijke normen.³⁰⁴ Dat geldt ook in het huidige digitale tijdperk.³⁰⁵ Goede dienstverlening door de Belastingdienst is een bijna vanzelfsprekend element van good governance.³⁰⁶ Die kan helpen de burger de weg te vinden in de enorm complexe fiscale wet- en regelgeving (die op zich maakt dat men geneigd kan zijn te denken dat anderen (met name de welgestelden) hun deel niet betalen³⁰⁷). Zeer actueel is de roep om de menselijke maat in de uitvoering – met name in het kader van de toeslagenaffaire. Op het belang van good tax governance bij de Belastingdienst wordt op diverse plaatsen in deze bundel terecht gewezen – het gaat hier immers om wederkerigheid en gedeelde verantwoordelijkheid.³⁰⁸ Onbehoorlijke rechtshandhaving en de perceptie van ongelijke behandeling kunnen de integriteit en legitimiteit van het hele belastingstelsel (inclusief andere fiscale actoren) aantasten. Zoals Gunn en Gunn namelijk betogen moet kan de indruk ontstaan dat multinationals worden voorgetrokken.³⁰⁹ Anders dan de gemiddelde burger ‘profiteren’ zij immers van voorafgaande

²⁹⁸ Vgl. de position paper van de International Chamber of Commerce waarin werd opgeroepen tot een afstemming van het internationale belastingstelsel op de SDGs (2018); <https://iccwbo.org/content/uploads/sites/3/2018/02/icc-position-paper-on-tax-and-the-un-sdgs.pdf>

²⁹⁹ C. Bird & K. Davis-Nozemack, ‘Tax Avoidance as a Sustainability Problem’, *Journal of Business Ethics*, (2018) 151, p. 1009-1025.

³⁰⁰ Cf. U. Spangenberg, A. Mumford & S. Daly, *Navigating taxation towards sustainability: contradictions between social, gender, environmental, and economic ambitions, obligations and governance capacities in European tax law*, FairTax: Working Paper Series 16, 2018; <http://umu.diva-portal.org/smash/record.jsf?pid=diva2%3A1180582&dsid=-7407>. Vgl. Vierde Nederlandse SDG Rapportage, Nederland Ontwikkelt Duurzaam, 2020, p. 27: “Nederland moet nog steeds heel kritisch in de spiegel kijken. Ons belastingstelsel faciliteert belastingontwijking”; <https://www.sdg-nederland.nl/wp-content/uploads/2020/05/Vierde-Nationale-SDG-rapportage-Nederland-Ontwikkelt-Duurzaam-final-version.pdf>.

³⁰¹ Vgl. Boomsluiters en Hofman, § 5.3.

³⁰² De NOB en de RB dragen bij aan de kwaliteit van de belastingwetgeving met hun commentaar op fiscale wetsvoorstellen

³⁰³ Zie ook L. Stevens, *Vertrouwen in de toekomst; vertrouwen in elkaar. Persoonlijke reflecties op belastingheffing in turbulente omstandigheden*, 2018, dat eigenlijk een groot pleidooi is voor good tax governance; <https://vhmf.nl/images/stories/symposium2018/BoekLeoStevens.pdf>.

³⁰⁴ G. Végh en H. Gribnau, ‘Tax Administration Good Governance’, *EC Tax Review* 27 (2018) 1, p. 48-60. <http://ssrn.com/abstract=3187180>.

³⁰⁵ M.B.A. van Hout, *Algemene beginselen van een binair bestuur*, Den Haag; Sdu 2019. Dienstverlening via internet doet overigens niet af aan de behoefte aan persoonlijke dienstverlening en een fysiek loket; vgl. ‘Koolmees: we hebben te hard bezuinigd op UWV en fiscus’, NRC 6 december 2019.

³⁰⁶ Vgl. K. Gangl, E. Kirchler, C. Lorenz & B. Torgler, ‘Wealthy Tax Non-Filers in a Developing Nation: The Roles of Taxpayer Knowledge, Perceived Corruption and Service Orientation in Pakistan’, in B. Peeters, H. Gribnau & J. Badisco (eds.), *Building Trust in Taxation*, Cambridge: Intersentia 2017, p. 359.

³⁰⁷ V.S. Williamson, *Read My Lips: Why Americans Are Proud to Pay Taxes*, Princeton/Oxford: Princeton University Press 2017, p. 166.

³⁰⁸ Zie N.C. Boef, J.A.R. van Eijssden, M.A. de Ruiter, E.A. Visser (NOB), ‘Tax governance vanuit het perspectief van de NOB’ en F. Overwater, C. Moelands, D. van Meijgaarden en S. Schenk (RB), ‘Een Tax Governance Code voor het MKB’, en Boomsluiters en Hofman, alle in deze bundel

³⁰⁹ A. Gunn en T. Gunn, ‘Ideeën voor een Nederlandse Tax Governance Code’, in deze bundel. Vgl. Boomsluiters en Hofman, § 4.2.

zekerheid in de vorm van rulings en kunnen rekenen op zeer kundige inspecteurs en contactpersonen (bijvoorbeeld in het kader van een horizontaal toezicht vertrouwensrelatie).

Alternatieve reguleringsinstrumenten, zoals *soft law* instrumenten, kunnen bijdragen aan good governance. Een voorbeeld daarvan zijn de convenanten die afgesloten worden in het kader van horizontaal toezicht (HT).³¹⁰ Bij horizontaal toezicht is de kwaliteit van de governance van de betrokken (grote) ondernemingen of hun fiscaal dienstverlener een belangrijk element. Hier zien we een zekere wisselwerking in governance van bedrijven (en hun adviseurs) en de Belastingdienst.

16.5 Corporate Governance

Bij ondernemingen gaat het om corporate governance: het ondernemingsbestuur en het toezicht daarop. Dit is een vorm van governance en gaat daarom 'over besturen en beheersen, over verantwoordelijkheid en zeggenschap en over toezicht en verantwoording'.³¹¹ Er bestaat overigens geen eenduidige definitie van corporate governance. Dat geldt zelfs niet op nationaal niveau.³¹² Wel ziet men door het werk van internationale organisaties convergentie tussen nationale corporate governance systemen en codes.³¹³

Het doel en de functie van de onderneming is hier vanzelfsprekend van belang. Lange tijd draaide die om winst in het belang van de aandeelhouders. Fiscaal vertaalt zich dat in een fiscale strategie gericht op een zo hoog mogelijke winst na belastingen door belastingminimalisatie ten behoeve van een maximale 'shareholder value'. Maar er zijn ook tal van andere belanghebbenden bij een onderneming. Mag het ondernemingsbestuur daar rekening mee houden? In Nederland is aanvaard dat er ruimte moet zijn voor het belang van de stakeholders. Zo stelde de SER in 2000 dat de onderneming is te beschouwen als een langetermijnsamenwerkingsverband van verschillende bij de onderneming betrokken partijen (stakeholders oftewel belanghebbenden).³¹⁴

De preambule van de Nederlandse Corporate Governance Code benadrukt ook het zorgvuldig meewegen van de belangen van stakeholders bij ondernemersbeslissingen:

"De Code berust op het uitgangspunt dat de vennootschap een lange termijn samenwerkingsverband is van diverse bij de vennootschap betrokken stakeholders. Stakeholders zijn groepen en individuen die direct of indirect het bereiken van de doelstellingen van de vennootschap beïnvloeden of er door worden beïnvloed: werknemers, aandeelhouders en andere kapitaalverschaffers, toeleveranciers, afnemers en andere belanghebbenden."³¹⁵

Stakeholders van een organisatie zijn 'those groups who can affect or are affected by the achievement of an organization's purpose'.³¹⁶ Anders geformuleerd, net als aandeelhouders hebben werknemers, consumenten, leveranciers en (institutionele) een "commitment to a corporation that stems from the fact that they work for it, supply it, purchase from it, live near

³¹⁰ Belastingdienst, *Jaarplan 2020*, Belastingdienst 2019, p. 31, <https://www.rijksoverheid.nl/ministeries/ministerie-van-financien/documenten/publicaties/2019/11/20/jaarplan-2020-belastingdienst>.

³¹¹ *De Nederlandse Corporate Governance Code 2016*, p. 7. Corporate governance zo schrijft Charkham op basis van rechtsvergelijkend onderzoek, is 'about the way companies are directed and controlled, and relate to their sources of finance'; J. Charkham, *Keeping Better Company: Corporate Governance Ten Years On*, Second Edition, Oxford: Oxford University Press 2005, p. 1.

³¹² Vgl. JSolomon 2013, p. 5: 'Even within the confines of one country's system [...] arriving at a single definition of corporate governance is no easy task, especially given the evolving and dynamic nature of corporate governance.'

³¹³ Charkham 2005, p. 7.

³¹⁴ Sociaal-Economische Raad, *De winst van waarden*, Den Haag: SER 2000 (Advies over maatschappelijk ondernemen. Uitgebracht aan de Staatssecretaris van Economische Zaken, Publicatienr. 2000/11).

³¹⁵ Monitoring Commissie Corporate Governance Code, *De Nederlandse corporate governance code*, 2016, p. 8; <https://www.mccg.nl/download/?id=3364>. De code is wettelijk verankerd; zie art. 391 lid 5 Boek 2 BW. Vgl. OECD, *G20/OECD Principles of Corporate Governance*, Paris: OECD Publishing 2015, p. 34.

³¹⁶ R.E. Freeman et al., *Stakeholder Theory: The State of the Art*, Cambridge: Cambridge University Press 2010, p. 206 o.v.n. R.E. Freeman, *Strategic Management: A Stakeholder Approach*, 1984, p. 46.

it, or are affected in some way by its activities.”³¹⁷ De lijst van stakeholders kan worden uitgebreid met bijvoorbeeld ngo’s, vakbonden, toezichhoudende instanties en ook de overheid. Voor deze stakeholders geldt dat zij erop moeten “kunnen vertrouwen dat hun belangen op zorgvuldige wijze worden meegewogen, omdat dit een voorwaarde is voor hen om binnen en met de vennootschap samen te werken.”³¹⁸

De zogenoemde stakeholdertheorie focust op stakeholders. Deze theorie ziet de vaak geponeerde tegenstelling tussen aandeelhouders en stakeholders als te beperkt en eenzijdig.³¹⁹ Deze theorie kent uitdrukkelijk een morele dimensie - die zal moeten doorwerken in de belastingstrategie. Volgens Freeman, een van de grondleggers van de stakeholdertheorie, gaat het namelijk niet om een specifieke visie op de onderneming maar om een ‘conversation that forces managers and the public to examine together two questions that have both ethics and business thoroughly embedded in them.’³²⁰ Deze vragen zijn: wat is het doel van een vennootschap en aan wie zijn managers verantwoording verschuldigd? De stakeholdertheorie pleit voor het afleggen van verantwoording aan een breed palet van stakeholders en niet enkel aandeelhouders.

Voor wat betreft het doel, stelt de Nederlandse Corporate Governance Code dat de vennootschap streeft naar het creëren van waarde op de lange termijn. De realisatie van dat doel is mede afhankelijk van de cultuur van de onderneming – “de normen en waarden die impliciet en expliciet leidend zijn bij het handelen en het gedrag dat daaruit voortvloeit.”³²¹ De strategie voor lange termijn waardecreatie dient de belangen van de stakeholders te verdisconteren en aandacht te besteden aan “andere voor de vennootschap en de met haar verbonden onderneming relevante aspecten van ondernemen, zoals milieu, sociale en personeelsaangelegenheden, de keten waarin de onderneming opereert, eerbiediging van mensenrechten en bestrijding van corruptie en omkoping.”³²²

We zien hier een internationale ontwikkeling naar duurzame waardecreatie. Centraal begrip is hier de ‘corporate purpose’, de reden van bestaan van de onderneming. The British Academy schrijft in 2018: “The purpose of corporations is not to produce profits. The purpose of corporations is to produce profitable solutions for the problems of people and planet.”³²³ Commitment aan deze reden van bestaan van de onderneming “creates reciprocal benefits for the firm, its stakeholders and society at large.”³²⁴ Nog recenter lezen we in het Davos Manifesto voor de World Economic Forum bijeenkomst in januari 2020: “The purpose of a company is to engage all its stakeholders in shared and sustained value creation.” Het gaat om “corporate

³¹⁷ C. Mayer, *Firm Commitment: Why the Corporation is Failing Us and How to Restore Trust in It*, Oxford: Oxford University Press 2014, p. 32. Hij betoogt onder andere dat stakeholders vaak meer ‘commitment’ tonen jegens een onderneming dan aandeelhouders - die regelmatig meer uit een onderneming halen dan ze er in investeren (p. 34).

³¹⁸ *De Nederlandse corporate governance code*, 2016, p. 8.

³¹⁹ De stakeholdertheorie biedt een bredere visie op vennootschappen. Zij is dus breder is dan de shareholdertheorie (die focust op het belang van aandeelhouders) - sterker nog, zij incorporeert de shareholdertheorie en plaatst deze in een groter theoretisch verband. Shareholders zijn immers (externe) stakeholders, maar er zijn meer stakeholders.

³²⁰ Freeman et al. 2010, p. 206.

³²¹ *De Nederlandse corporate governance code*, 2016, p. 46. Vgl. p. 25, principe 2.5: Het bestuur is verantwoordelijk voor het vormgeven van de cultuur. Zie voor een internationale vergelijking M.-F. Lobrij, M. Kaptein and M. Lückerath-Rovers, ‘What National Governance Codes Say About Corporate Culture’, *Corporate Governance*, (Accepted 14 May 2020). Het betreft o.a. waarden, normen en gedrag als lagen van ‘corporate culture.’

³²² *De Nederlandse corporate governance code*, 2016, p. 13.

³²³ The British Academy, *Reforming Business for the 21st Century: A Framework for the Future of the Corporation*, 2018, p. 24; <https://www.thebritishacademy.ac.uk/sites/default/files/Reforming-Business-for-21st-Century-British-Academy.pdf>

³²⁴ The British Academy, *Reforming Business for the 21st Century*, 2018, p. 17.

global citizenship' en dat vraagt van een bedrijf "in collaborative efforts with other companies and stakeholders to improve the state of the world."³²⁵

Opvallend is dat afgelopen augustus 2019 de 181 bedrijven aangesloten bij de US Business Roundtable afscheid zei te nemen van het maximaliseren van aandeelhouderswaarde. Deze Amerikaanse bedrijven gaven een aanzet tot een herdefiniëring van hun rol in de samenleving. De 'purpose' van een onderneming omvat een "fundamental commitment to all of our stakeholders."³²⁶ Het gaat om het creëren van waarde over de lange termijn – zij het dat zij zich nog vrij traditioneel committeren aan "long-term value for shareholders and to transparency and effective engagement with shareholders." De vraag is hoe serieus deze verklaring is bedoeld. Een jaar later constateren de corporate governance specialisten Bebchuk en Tallarita dat "the BRT statement was not expected by signatories to bring about major changes."³²⁷ Het vennootschaprecht (met name van Delaware) zou ook forse beperkingen opleggen aan het serieus nemen van de belangen van stakeholders.³²⁸ Volgens sommigen is dan ook overheidsregulering nodig om een (echte) omslag te effectueren.³²⁹

Enige realiteitszin is hier op zijn plaats. MVO en aandacht voor de belangen van alle stakeholders waarborgen niet vanzelfsprekend dat "vennootschappen zich daadwerkelijk verantwoordelijk gedragen in de samenleving."³³⁰ Timmerman suggereerde niet voor niets recentelijk te "overwegen om het stakeholdermodel in de vennootschapswetgeving scherper uit te werken."³³¹ De notie van verantwoordelijkheid van het ondernemingsbestuur voor 'responsible corporate citizenship' is – zeker internationaal – nog niet vanzelfsprekend.³³² Soms lijkt het meer een marketinginstrument.³³³ Maar Larry Fink, CEO van BlackRock, waarschuwt dat ondernemingen die zich enkel blijven focussen op aandeelhouderswaarde en de belangen van stakeholders veronachtzamen moeite kunnen krijgen om kapitaal aan te trekken.³³⁴ Ondernemingen kunnen uiteraard zelf de vrijblijvendheid wegnemen door in hun statuten de

³²⁵ Davos Manifesto van World Economic Forum, *The Universal Purpose of a Company in the Fourth Industrial Revolution*, 2 December 2019. Aansluitend staat er: 'In creating such value, a company serves not only its shareholders, but all its stakeholders – employees, customers, suppliers, local communities and society at large.' <https://www.weforum.org/agenda/2019/12/davos-manifesto-2020-the-universal-purpose-of-a-company-in-the-fourth-industrial-revolution/>.

³²⁶ <https://opportunity.businessroundtable.org/ourcommitment/>

³²⁷ L. Bebchuk & R. Tallarita, *Was the Business Roundtable Statement on Corporate Purpose Mostly for Show? – (1) Evidence from Lack of Board Approval*; <https://corpgov.law.harvard.edu/2020/08/12/was-the-business-roundtable-statement-on-corporate-purpose-mostly-for-show-1-evidence-from-lack-of-board-approval/>.

³²⁸ L. Bebchuk & R. Tallarita, *Was the Business Roundtable Statement on Corporate Purpose Mostly for Show? – (3) Disregard of Legal Constraints*; <https://corpgov.law.harvard.edu/2020/08/19/was-the-business-roundtable-statement-mostly-for-show-3-disregard-of-legal-constraints/>.

³²⁹ Larry Summers stelt bijvoorbeeld dat het ook om retoriek gaat, het is 'in part a strategy for holding off necessary tax and regulatory reform'. Hij voegt daaraan toe dat de verklaring 'without an enforcement tool the statement lacked teeth and that government was notably absent as a stakeholder', *The Financial Times* 19 August 2019. Zie ook E. Posner, 'Milton Friedman Was Wrong', *The Atlantic* 19 August 2019: 'The only way to force corporations to act in the public interest is to subject them to legal regulation.' <https://amp-theatlantic-com.cdn.ampproject.org/c/s/amp.theatlantic.com/amp/article/596545/>

³³⁰ J.W. Winter e.a., 'Naar een zorgplicht voor bestuurders en commissarissen tot verantwoorde deelname aan het maatschappelijk verkeer', *Ondernemingsrecht* 2020/86. Zij bepleiten een verankering van 'responsible corporate citizenship' in de wettelijke taakopdracht van bestuurders en commissarissen.

³³¹ L. Timmerman, 'Uitdagingen voor het ondernemingsrecht; op weg naar een echt ondernemingsrecht?' *Maandblad voor Ondernemingsrecht* 6 (2020) nr. 5/6.

³³² Vgl. Roderick Munsters geciteerd in P. Couwenbergh, 'Goed en fout in het Nederlandse bedrijfsleven', *FD* 23 maart 2020: "veel Angelsaksische aandeelhouders zijn nog niet zover." Vgl. Mayer 2014, p. 167: "UK and US CEOs are unusual in putting shareholders before stakeholders and dividends before employment."

³³³ Vgl. R.R. Reich, *Supercapitalism. The Transformation of Business, Democracy, and Everyday Life*, New York: Knopf 2007, p. 170: "corporate social responsibility [...] makes for good press and reassures the public. A declaration of corporate commitment may also forestall government legislation or regulation in an area of public concern where one or more companies have behaved badly."

³³⁴ <https://www.blackrock.com/hk/en/larry-fink-ceo-letter>.

verplichting op te nemen de invloed van hun beslissingen op alle stakeholders in ogenschouw te nemen – zoals ‘B Corporations’ doen.³³⁵

Maatschappelijke verantwoordelijkheid en ethiek spelen bij corporate governance dus evident een rol. Zo betoogt Charkham dat het doel van de onderneming niet los van morele overwegingen is te zien. ‘The purpose of the company, is to provide ethically and profitably the goods and services people need and want.’³³⁶ Dat levert wederkerige voordelen op voor onderneming, stakeholders en maatschappij. Daarbij horen een dialoog met de stakeholders en het afleggen van verantwoording – waartoe transparantie onontbeerlijk is.³³⁷

Het ondernemingsbestuur draagt hier de primaire verantwoordelijkheid.³³⁸ Het bestuur heeft de exclusieve beslissingsbevoegdheid om de ondernemingsstrategie te bepalen – dus ook de fiscale strategie (zie beneden).³³⁹ De visie dat de onderneming een langetermijnsamenwerkingsverband is van de verschillende stakeholders van de onderneming, met aandacht voor de problemen van ‘people and planet’ past goed in gangbare opvattingen van Corporate Social Responsibility (CSR) – ook wel Maatschappelijk Verantwoord Ondernemen (MVO; ik gebruik de termen hier door elkaar).³⁴⁰ De drie dimensies ‘people, planet, profit’ vormen daar immers de ‘triple bottom line’: de onderneming moet zich niet uitsluitend laten leiden door ‘profit’ (ook wel: ‘prosperity’), maar ook door mensenrechten in bijvoorbeeld arbeid (‘people’) en natuurlijke hulpbronnen en milieu (‘planet’).³⁴¹

Kern hiervan is dat ondernemingen vrijwillig bepaalde verplichtingen op zich nemen vanwege hun verantwoordelijkheid jegens de maatschappij. David F. Williams geeft een goed bruikbare definitie:

“CSR is defined for this purpose as a manner of doing business that takes into account the economic, social and environmental impact of the company’s actions (the so-called triple bottom line). A company’s approach to this issue will reflect its chosen ethical stance; i.e., the set of values or rules of conduct that govern its interactions with other parties.”³⁴²

³³⁵ “Certified B Corporations are legally required to consider the impact of their decisions on all their stakeholders”; <https://bcorporation.net/certification/legal-requirements>.

³³⁶ Charkham 2005, p. 2, 21. Vgl. OECD, *Principles of Corporate Governance*, 2015, p. 47: “High ethical standards are in the long term interests of the company as a means to make it credible and trustworthy, not only in day-to-day operations but also with respect to longer term commitments.” <http://www.oecd.org/daf/ca/principles-corporate-governance.htm>.

³³⁷ Charkham 2005, p. 8: Fundamentele beginselen zijn ‘accountability’ en transparantie. Vgl. p. 9: “We do not need to prove that transparency is right: it is self-evident.”

³³⁸ Charkham 2005, p. 8: “Every company needs an engine, that is to say managers and directors who can drive forward against competition by producing profitably (and ethically) the range of goods or services in which it specializes.”

³³⁹ International baseert men deze ‘discretie’ op de ‘business judgement rule’; zie A.-G. Jallai & H. Gribnau, ‘Aggressive Tax Planning and Corporate Social Irresponsibility: Managerial Discretion in the Light of Corporate Governance’, in E. Mulligan & L. Oats (eds.), *Contemporary Issues in Tax Research* (Volume 3), Birmingham: Fiscal Publications 2018, p. 68-72; <http://www.accountingeducation.com/subsites/fiscalpublications/contempissuesintaxresearch3/index.html>; en A.-G. Jallai, *Good Tax Governance: International corporate tax planning and corporate social responsibility - Does one exclude the other?* (diss.) Tilburg: Prisma Print 2020, § 5.2.3.

³⁴⁰ D. Melé, ‘Corporate Social Responsibility Theories’, in A. Crane, A. McWilliams, D. Matten, J. Moon & D.S. Siegel (eds.), *The Oxford Handbook of Corporate Social Responsibility*, Oxford: Oxford University Press 2008, p. 47 e.v. Vgl. J. Eijssbouts, *Corporate Responsibility, Beyond Voluntarism. Regulatory Options to Reinforce the License to Operate*, Inaugural lecture, Maastricht 2011, p. 33.

³⁴¹ Zie voor de institutionalisering van MVO in Nederlandse corporate governance code: T. Lambooy, *Corporate Social Responsibility*, Deventer: Kluwer 2010, p. 117 e.v. Vgl. over de convergentie tussen CG en CSR: A. Gill, ‘Corporate Governance as Social Responsibility: A Research Agenda’, *Berkeley Journal of International Law* 26 (2008) 2, p. 452-478 en S.J. Brammer & S. Pavelin, ‘Corporate Governance and Corporate Social Responsibility’, in M. Wright, D. Siegel, K. Keasey & I. Filatotchev (eds.), *The Oxford Handbook of Corporate Governance*, Oxford: Oxford University Press 2014, p. 725 e.v.

³⁴² D.F. Williams, *Tax and Corporate Social Responsibility*, KPMG 2007, p. 1; http://www.kpmg.co.uk/pubs/Tax_and_CSR_Final.pdf.

Carroll, een van de leidende denkers op dit gebied, onderscheidt in het kader van deze maatschappelijke verantwoordelijkheid vier plichten: economische, juridische, ethische en filantropische.³⁴³ In Carroll's bekende CSR-pyramide komen de ethische (en filantropische) verplichtingen bovenop de economische, juridische verplichtingen. Belangrijk is in dit verband dat CSR-ondernemingen, als 'good corporate citizens', (vrijwillig) verder willen gaan dan hun juridische verplichtingen: ze willen 'beyond compliance' handelen. De ethische verantwoordelijkheid reikt verder dan het recht vraagt van een onderneming. Het uitgangspunt is dat het recht, als gecodificeerde publieke moraal, slechts een minimumniveau van verantwoordelijkheid vormt. Men heeft de verplichting goed, juist, en fair te handelen (ook als dat niet rechtens vastgelegd is). Geen legisme (ook wel: legalisme) dus – ook niet bij de interpretatie van wettelijke (fiscale) plichten.³⁴⁴ Maatschappelijke verantwoordelijkheid kristalliseert zo uit in de ethische plicht de wet niet minimalistisch te interpreteren.

Het zich rekenschap geven van de economische, maatschappelijke en milieu impact van een bedrijf past goed bij de sterke opkomst van het thema duurzaamheid. De eerdergenoemde zeventien Sustainable Development Goals van de Verenigde Naties worden dan ook voor ondernemingen steeds belangrijker. Zij denken steeds meer in concepten als 'Governance, People, Planet & Prosperity' waarbij hun strategische doelstellingen zijn verankerd in hun 'Environmental, Social & Governance' (ESG) beleid.³⁴⁵

16.6 Corporate tax governance

Corporate governance dient zich ook uit de strekken tot het fiscaal beleid. 'Belastingen vormen immers een belangrijke post op de balans en zeker de verlies- en winstrekening van een onderneming.'³⁴⁶ Corporate governance vraagt dus om tax governance. Corporate tax governance, als onderdeel van corporate governance, is dan het ondernemingsbestuur en het toezicht dat betrekking heeft op de fiscaliteit. Dat is de verantwoordelijkheid van het bestuur.³⁴⁷ De auditcommissie oefent daarop toezicht uit.³⁴⁸ Dit betekent dat het ondernemingsbestuur het kader voor het fiscale beleid zal moeten formuleren: "boards are responsible for setting out the philosophical and ethical principles, and overseeing the establishment of a robust and well documented control environment which is regularly and rigorously applied."³⁴⁹ Dat kan dus niet enkel aan de tax director (head of tax) worden overlaten – zoals lange tijd het geval was.³⁵⁰ Dat vraagt uiteraard om goede afstemming met de tax director.³⁵¹ Maar eigenlijk zal de onderneming als geheel een fiscale antenne moeten hebben.³⁵²

³⁴³ A.B. Carroll, 'The Pyramid of Corporate Social Responsibility: Toward the Moral Management of Organizational Stakeholders', *Business Horizons* 34 (1991) 4, p. 41.

³⁴⁴ J.L.M. Gribnau, 'Tax Governance en CSR: waar een wil is, is een weg', in *Springende punten. Van Amersfoort-bundel*, Deventer: Kluwer 2017, p. 121-137; https://www.researchgate.net/publication/321966321_Tax_Governance_en_CSR_waar_een_wil_is_is_een_weg.

³⁴⁵ Zie bijv. X. den Uyl (PRI), 'Encouraging responsible tax behavior: What investors need to know', en X. Urbach (VBDO), 'What is more public than tax?', in deze bundel.

³⁴⁶ R. Russo, 'Fiscaal beleid en Corporate Governance', TFO 2015/136.1.

³⁴⁷ Vgl. OECD, *Guidelines for Multinational Corporations*, Paris: OECD 2011, p. 61. K. Bronzewska & E. van der Enden, 'Tax Control Framework – A Conceptual Approach: The Six Nuances of Good Tax Governance', *Bulletin for International Taxation*, 68 (2014), p. 636.

³⁴⁸ Volgens principe 1.5.1.iv van de Corporate Governance code dient de auditcommissie toezicht te houden op het belastingbeleid van de vennootschap - dat is dus breder dan 'tax planning' (zoals het heette in een vorige versie van deze code).

³⁴⁹ KPMG, *Tax in de Boardroom. A discussion paper*, 2004, p. 12. Dit betekent uiteraard niet dat het bestuur zich met de details van de fiscaliteit moet bezighouden.

³⁵⁰ Vgl. J. Hirschhorn, *Tax in a Transparent World*, 2019, p. 7: ondernemingen doen er goed aan "[to] move beyond the 'we rely on our very clever head of tax' model"; <https://www.ato.gov.au/Media-centre/Speeches/Other/Tax-in-a-Transparent-World/>.

³⁵¹ M. van Rij, 'De evolutie van tax governance', in deze bundel.

³⁵² Vgl. V.S. Radcliffe, C. Spence, M. Stein, B. Wilkinson, 'Professional Repositioning during Times of Institutional Change: The Case of Tax Practitioners and Changing Moral Boundaries', *Accounting, Organizations and Society* 66 (2018), p. 53: "Consequently, tax consciousness is having to be diffused throughout organizations and in-house tax professionals are playing increasingly prominent roles in corporate decision making."

Tax governance als een element van corporate governance kan nader worden omschreven. Volgens Williams, is tax governance ‘the answer, or the totality of the various answers, that the board of directors of a company gives to the questions “What responsibilities and opportunities are we presented with in relation to the tax affairs of the company?” and “How can we best respond to those responsibilities and opportunities for the benefit of the shareholders and of others to whom we have an obligation?”’³⁵³ Daarbij is mijns inziens van belang dat ondernemingen, zoals elke fiscale actor, een zekere verantwoordelijkheid hebben voor de integriteit van het belastingstelsel (zie § 16.7).³⁵⁴

Tax governance betreft de wijze waarop bestuurs- en toezichtsorganen hun taken en verantwoordelijkheden uitoefenen op het gebied van de fiscaliteit binnen een onderneming. Tax governance is ook ‘extern’ van belang want dit bepaalt uiteindelijk mede hoe veel belasting een bedrijf waar en wanneer afdraagt. Daarmee heeft tax governance niet alleen impact op de onderneming zelf maar ook op “de schatkist van de betrokken overheid (of overheden) en dus de maatschappij als geheel.” De voorziening van publieke goederen en sociale voorzieningen door de overheid en de feitelijke verdeling van de belastingdruk zijn hier dus in het geding. Daar ligt onmiskenbaar een aspect van morele verantwoordelijkheid nemen jegens de maatschappij in besloten.

Russo en Hein wijzen erop dat er weinig regels zijn voor tax governance. Maar er kunnen wel een paar algemene uitgangspunten worden geformuleerd. “De meest fundamentele overweging is misschien wel dat de beheersing en organisatie van de fiscale functie nooit een autonoom doel is (en ook niet mag zijn).” Tax governance is namelijk dienstbaar aan het besturingsmodel van de onderneming als geheel. Dit vormt het “startpunt, samen met de vastgestelde principes, de ambities en de strategie.”³⁵⁵ Tax governance kan op basis daarvan verder uitgewerkt worden. De NOB noemt drie pijlers: (1) het formuleren van belastingstrategie met betrekking tot tax planning, tax risk management, tax compliance en de gewenste relatie met belastingautoriteiten en andere stakeholders; (2) het beleggen van verantwoordelijkheid en vastleggen van processen (tax governance framework); en (3) controleerbare rapportage over de werking van het tax governance framework (tax transparency strategy).³⁵⁶

16.7 Corporate tax governance en ethiek

Corporate governance kent een morele dimensie omdat het doel van de onderneming niet los van morele overwegingen is te zien. Dat geldt a fortiori voor tax governance. Met name de belastingstrategie met betrekking tot tax planning kent een morele dimensie. Belastingen vormen een bijdrage aan de maatschappij waarvan wij allen profijt hebben. Op grond van de wederkerigheid is er daarom een morele plicht in de vorm van belasting aan deze sociale samenwerking bij te dragen.³⁵⁷ De wet zet die morele plicht om in een juridische verplichting. De wetgever heeft de plicht om zo goed mogelijke belastingwetten te maken, maar wetten zijn onvermijdelijk onvolmaakt. Het systeem van het (internationale) belastingrecht kan onmogelijk ieder’s beoogde fair share perfect vastleggen in regels (het is dan ook te gemakkelijk te stellen dat de wetgever maar moet ingrijpen ingeval van een geconstateerde mogelijkheid tot belastingontwijking³⁵⁸). Dat betekent er vaak een keuze is die meer of minder belasting betalen

³⁵³ D.F. Williams, *Developing the Concept of Tax Governance*, KPMG LLP 2007, p. 4.

³⁵⁴ H. Gribnau, ‘The Integrity of the Tax System after BEPS: A Shared Responsibility’, *Erasmus Law Review*, 10 (2017) 1; https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3026295. Dit spreekt niet voor iedereen vanzelf; vgl. Radcliffe e.a. 2018, p. 51: “Interviewees argued that social responsibility within tax was the responsibility of governments who establish the tax rules.”

³⁵⁵ R. Russo en R. Hein, ‘Tax governance: perspectieven’, in deze bundel.

³⁵⁶ Zie de bijdrage van Boef e.a. (NOB) in deze bundel.

³⁵⁷ J.L.M. Gribnau, *Belastingen als moreel fenomeen. Vertrouwen en legitimiteit in de praktijk*, Den Haag: Boom fiscale uitgevers 2013.

³⁵⁸ Bij een gedeelde verantwoordelijkheid voor de integriteit van het belastingstelsel mag niet te snel worden aangenomen dat de wetgever die wacht met reparatiewetgeving bij onvoorziene tekortkomingen het gebruik van loopholes legitimeert. Vgl. R.H. Happé, ‘Belastingethiek vraagt om regels ter voorkoming van “geen belasting”’, *WFR* 2006/6654.

impliceert. Dat is een morele keuze: niet bijdragen aan de gezamenlijke onderneming die de maatschappij is, betekent wel de voordelen plukken maar de lasten op anderen afschuiven.³⁵⁹ Belastingen vormen (ook) een kostenpost en het is legitiem om de economische dimensie van belastingen bij keuzes die men maakt, de fiscale vormgeving van transacties, mee te wegen. Een belastingplichtige heeft het recht de fiscaal voordeligste weg te kiezen. Men mag dus niet te snel moraliseren. Maar deze behartiging van het eigenbelang mag niet leiden tot een volstrekte onderschikking van het algemeen belang, dat wil zeggen een zodanige belastingminimalisatie dat evident niet of nauwelijks wordt bijgedragen in de kosten van de samenleving (*unfair share*). Dat is fiscaal free rider gedrag. In deze zin is ethisch handelen 'beyond compliance', meer dan enkel minimalistisch (wettelijke) normen naleven.³⁶⁰ Dat vloeit voort uit de waarden van wederkerigheid en gedeelde verantwoordelijkheid.

Het belastingbeleid van een onderneming en de implementatie daarvan dienen dus de morele dimensie van fiscaal gedrag te onderkennen en daarbij bewuste keuzes te maken. Die morele keuze bevat onvermijdelijk een subjectief element.³⁶¹ Waarden kunnen immers conflicteren. Mensen kunnen ze dan een verschillend gewicht toekennen en ze ook nog eens verschillend inkleuren. Dat geldt ook voor het gewicht dat men geeft aan het eigenbelang (hier: winst-na-belastingen).³⁶² Men kan echter wel komen tot een intersubjectieve consensus over grenzen van wat zeker niet aanvaardbaar is.

Er bestaat daarom een bandbreedte van moreel aanvaardbaar gedrag, met handelingen waarover mensen in alle redelijkheid van mening kunnen verschillen. Boven deze bandbreedte bevinden zich ethisch hoogstaande gedragingen die men echter mijns inziens niet van een gemiddelde burger mag eisen.³⁶³ Onder deze bandbreedte bevindt zich fiscaal gedrag waarover een grote mate van consensus bestaat dat er evident geen fair share wordt betaald: (minimalistisch) de letter van de wet opzoeken of zelfs fraude.³⁶⁴ Men hoeft zich niet als de ideale burger te gedragen, men hoeft niet bovenin of zelf boven die bandbreedte te blijven. Maar men zit evident daaronder als men niet of nauwelijks fiscaal bijdraagt aan de samenleving.³⁶⁵ Fiscale *free riders* zitten onder de kritische ondergrens van de bandbreedte van moreel aanvaardbaar gedrag. Het betalen van een *unfair share* schendt de wederkerigheid.³⁶⁶

Meer dan (minimalistisch) de letter van de wet naleven kan men aanduiden als compliance met de letter en geest van de wet. Daarbij passen twee opmerkingen. Vaak is de geest van de wet (of van het internationale belastingrecht) niet zo duidelijk (moeilijk te achterhalen) én voor meerdere interpretaties vatbaar. Mede hierdoor betekent het handelen volgens de geest van wet nog niet dat moreel verantwoord (fair share) wordt gehandeld. Good corporate tax governance betekent dat in de hele organisatie de morele competentie aanwezig is om ethische dilemma's aan te voelen, te erkennen en te bespreken en vervolgens een weloverwogen keuze

³⁵⁹ In de woorden van de politiek filosoof John Rawls: 'a cooperative venture for mutual advantage (...) typically marked by a conflict as well as by an identity of interests.' J. Rawls, *A Theory of Justice* (rev. ed.), Oxford: Oxford University Press 1999, p. 4.

³⁶⁰ Ø. Kvalnes, *Moral Reasoning at Work: Rethinking Ethics in Organizations*, Palgrave Pivot 2015. Vgl. E.M. Doyle, J. Frecknall Hughes & K. W. Glaister, 'Linking Ethics and Risk Management in Taxation: Evidence from an Exploratory Study in Ireland and the UK', *Journal of Business Ethics* 86 (2009), p. 180: "This goes beyond compliance with the law and in extreme cases might result in taxpayers actually not obtaining full tax benefit from application of the law."

³⁶¹ Vgl. Boomsluiters en Hofman, § 2.2.1: "Deze morele keuze vereist de kennis en vaardigheid om een onderbouwde afweging te kunnen maken." Daarbij kunnen verschillende ethische benaderingen een handvat bieden: gevolgenethiek (of: utilisme), plichtenethiek (of de deontologie) deugdenethiek (§ 2.2.4). Dilemmatraining kan helpen meer weloverwogen fiscale keuzes te maken.

³⁶² J.L.M. Gribnau, 'Belastingen, ethiek en waarden. Een weerbarstig driespan', *NTFR* 2017/660.

³⁶³ Overheden mogen dat dus ook niet doen.

³⁶⁴ J.L.M. Gribnau, 'Belastingen als olifant', *NTFR* 2016/684.

³⁶⁵ Zonder dat er sprake is van tax planning ter voorkoming van dubbele belasting of legitiem gebruik van fiscale incentives, zoals verliesverrekening, investeringsaftrek, de innovatiebox, etc.

³⁶⁶ De maatschappelijke perceptie dat een bepaalde groep belastingplichtigen niet bijdraagt kan de compliance van andere belastingplichtigen negatief beïnvloeden; vgl. Hirschhorn 2019, p. 2: "tax compliance by large corporates sends a clear signal to other taxpayer groups about fairness."

te maken.³⁶⁷ Daarbij kunnen ethische dilemma's zich ook voordoen als er in overeenstemming met wet- en regelgeving wordt gehandeld.³⁶⁸

16.8 Corporate tax governance, CSR en duurzaamheid

Het ondernemingsdoel is uiteraard leidend bij tax governance. Bij de meeste ondernemingen bevat dat doel de MVO-elementen 'People, Planet en Profit/ Prosperity' (waaruit een vierde P - 'Paying a fair share' – logischerwijs voortvloeit³⁶⁹), waar het fiscaal beleid dus niet van dient af te wijken.³⁷⁰ Het bewerkstelligen van waardevermeerdering in deze 'triple bottom line' is het doel van MVO-ondernemen. Dit moet leiden tot een verduurzaming van de kernactiviteiten van een onderneming. Dat dwingt ondernemingen tot het maken van keuzes bij het fiscale beleid en de belastingstrategie.³⁷¹ Beide zullen steeds meer in het teken van duurzaamheid moeten komen te staan nu dit thema steeds hoger op de agenda van het ondernemingsbestuur staat.³⁷²

Als gezegd aanvaarden CSR-ondernemingen vrijwillig ethische verplichtingen jegens de maatschappij in aanvulling op hun juridische (en economische) verplichtingen. Het recht vormt voor deze 'good corporate citizens' slechts een minimumniveau van verantwoordelijkheid. Dat geldt dus ook voor het belastingrecht. Als men zich zo verplicht tot 'beyond compliance' gaan, kan men niet met goed fatsoen minimalistisch de letter van de belastingwet opzoeken. Geen legisme bij de interpretatie van fiscale plichten dus.³⁷³ Duurzame maatschappelijke verantwoordelijkheid kristalliseert zo uit in de ethische plicht de wet niet minimalistisch te interpreteren.

De Europese Commissie betoogt dan ook dat CSR (MVO) zich ook uitstrekt tot de fiscaliteit – belastingen zijn een van de vele dimensies van CSR. Zij schrijft dat ondernemingen zich sterk moeten maken voor de drie beginselen van good tax governance, transparantie, informatie-uitwisseling en 'fair tax competition', die (op zich) tussen staten onderling gelden. "Enterprises are encouraged, where appropriate, also to work towards the implementation of these principles."³⁷⁴ Belasting moet dus een integraal onderdeel zijn van een CSR-strategie. Zo niet, dan dreigt opportunisme, morele compartimentering.³⁷⁵

Een goed voorbeeld is het B Team, een groep internationaal actieve bedrijven, dat in februari 2018 zijn 'Responsible Tax Principles' publiceerde. Daarmee wordt beoogd "an approach to

³⁶⁷ Zie voor een set van factoren als instrument om fiscaal-ethische uitgangsposities te concretiseren en de concrete fiscale beslissingen vanuit een gekozen ethisch perspectief te evalueren J.L.M. Gribnau en R. Hamers 'Tax planning: spel met regels dat om ethisch houvast vraagt. Deel 2 Ethische visies en beslissingsfactoren', *WFR* 2011/190.

³⁶⁸ Het was en is, zo lijkt het soms, voor veel fiscale professionals moeilijk om te erkennen dat ethiek een plaats heeft in de fiscaliteit; Doyle, Frecknall Hughes & Glaister 2009, p. 187-189. Dit betreft wat ouder niet Nederlands empirisch onderzoek o.b.v. interviews, maar het geeft de ingebeelde, veilige scheiding tussen fiscale techniek en ethiek goed weer – waar overigens ook universitaire (fiscale) opleidingen te weinig vraagtekens bij hebben gezet. Bij stevig doorvragen bleken geïnterviewden overigens wel degelijk morele aspecten te zien.

³⁶⁹ Boomsluiters en Hofman, § 3.2.

³⁷⁰ E. van der Enden en B.C. Klein, 'Good Tax Governance ... Govern Tax Good', in deze bundel. Vgl. Europese Commissie, *A Renewed EU strategy 2011-14 for Corporate Social Responsibility*, d.d. 25.10.2011 COM(2011) 681 def, p. 22. Vgl. H. Gribnau, 'Why Social Responsible Corporations Should Take Tax Seriously', in: K. Elgaard a.o. (eds.), *Fair Taxation and Corporate Social Responsibility*, Copenhagen 2019; https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3604256.

³⁷¹ A. van Eijdsen en R. Kroneman, 'Corporate Responsibility dwingt bedrijven tot maken van keuzes in belastingstrategie', *FD* 3 mei 2012; A. van Eijdsen, 'The Relationship between Corporate Responsibility and Tax: Unknown and Unloved', *EC Tax Review* 2013/1.

³⁷² Zie al eerder al ChristianAid, *Tax and Sustainability. A framework for businesses and socially responsible investors*, 2011; <https://www.christianaid.org.uk/sites/default/files/2017-08/accounting-for-change-tax-sustainability-october-2011.pdf>; VBDO, *Good Tax Governance in Transition* 2014; www.vbdo.nl; Bird & Davis-Nozemack, 2019 1017-1020 pleiten ook voor het integreren van het tegengaan van belastingvermijding in 'sustainability frameworks.'

³⁷³ J.L.M. Gribnau, 'Tax Governance en CSR: waar een wil is, is een weg', in *Springende punten. Van Amersfoort-bundel*, Deventer: Kluwer 2017; https://www.researchgate.net/publication/321966321_Tax_Governance_en_CSR_waar_een_wil_is_is_een_weg.

³⁷⁴ Europese Commissie, *A Renewed EU strategy 2011-14 for Corporate Social Responsibility*, d.d. 25.10.2011, COM(2011) 681 def, p. 7.

³⁷⁵ Zie ook Van der Enden en Klein in deze bundel.

taxation that companies can endorse to demonstrate responsibility and play their part in creating a stable, secure and sustainable society.”³⁷⁶ Het B Team doet dit vanuit de overtuiging dat het vertrouwen tussen het bedrijfsleven en het publiek is verbroken omdat men in brede kring is gaan geloven dat ondernemingen korte termijn winst (en aandeelhouders waarde) belangrijker vinden dan lange termijn duurzaamheid. De aangesloten ondernemingen zien belastingen niet als kosten, maar als ‘entry fee (...) in order to take part of a modern society’.³⁷⁷ Belastingen zijn daarbij een belangrijk middel om de Sustainable Development Goals te realiseren. Belangrijk uitgangspunt is compliance met de letter en geest van de wet.³⁷⁸ Verantwoord fiscaal handelen is overigens “particularly important for companies operating in developing countries, where revenue authorities often cannot match the resources of their peers in wealthier countries.”³⁷⁹

Een Europese ngo, CSR Europe, publiceerde in maart 2019 ‘A Blueprint for Responsible and Transparent Tax Behaviour’ met het doel CSR/Sustainability managers te helpen fiscaal gedrag steviger te verankeren in de duurzaamheidsstrategie van een onderneming, de tax functie meer in lijn met het bestuursbeleid te brengen en een meer effectieve samenwerking inzake belasting tussen verschillende afdelingen van een onderneming te bevorderen.³⁸⁰ Dan pas kan er sprake zijn van ‘sustainable tax governance’. Extern zou ook meer tegemoet kunnen worden gekomen aan de veranderde wensen van stakeholders.³⁸¹

De maatschappij heeft verwachtingen van ondernemingen op het gebied van duurzaamheid. Ook (institutionele) beleggers hechten steeds meer aan duurzaamheid. Zij kijken daarbij ook naar belastingen en het daarmee samenhangende beleid.³⁸² Zo heeft de Nederlandse Vereniging van Beleggers voor Duurzame Ontwikkeling (VBDO) in samenwerking met PwC een Tax Transparency Benchmark (2014) ontwikkeld.³⁸³ VBDO ontwikkelt benchmarks om prestaties op het gebied van duurzaam beleggen transparant te maken en te verbeteren. Een daarvan is de Tax Transparency Benchmark die bestaat uit zes principes voor good tax governance - elk uitgewerkt in een aantal meer concrete indicatoren.³⁸⁴ Via deze benchmark oefenen beleggers invloed op het fiscale beleid en gedrag van ondernemingen. Daarvoor is een zekere fiscale expertise onontbeerlijk. Belangrijk is daarom dat beleggers het gesprek aangaan met ondernemingen en fiscale experts om hun (fiscale) expertise te vergroten.³⁸⁵

Een belangrijk onderdeel van duurzame good tax governance is een goede werkrelatie met de belastingadministraties. Zoals het B team schrijft: “We seek, wherever possible, to develop cooperative relationships with tax authorities, based on mutual respect, transparency and trust.”³⁸⁶ De Tax Transparency Benchmark ziet de deelname aan ‘cooperative compliance’

³⁷⁶ The B Team, *A New Bar for Responsible Tax. The B Team Responsible Tax Principles*, 2018; <https://bteam.org/our-thinking/reports/responsibletax-2>.

³⁷⁷ E. Livingston (The B Team), ‘Tax and Social Responsibility – The Need for Business Responsible Tax Principles’, in deze bundel.

³⁷⁸ Zie ook bijvoorbeeld OECD, *Guidelines for Multinational Corporations*, Paris: OECD 2011, p. 60.

³⁷⁹ Livingston, in deze bundel. Hij wijst ook op het belang van vrijwillige verstrekking van gegevens aan de belastingadministraties in deze landen. Ook zou een duurzame belastingstrategie in moeten gaan op de vraag een onderneming gebruik wil maken van fiscale incentives in ontwikkelingslanden; vgl. Van Rij in deze bundel.

³⁸⁰ Die afdelingen kunnen verschillende belangen hebben, zoals Van Rij in deze bundel schrijft. Over de interne afstemming zie ook E. Cratzborn (Group Head of Taxation, DSM), in R. Taha, ‘Rebuilding Trust in Taxation’, (Verslag van het gelijknamige seminar) WFR 2018/31.

³⁸¹ CSR Europe/PwC, *A Blueprint for Responsible and Transparent Tax Behaviour*, Brussels, p. 8; www.csreurope.org.

³⁸² Investeerders hebben o.a. belang bij een goed functionerende staat, dus bij het bestrijden van belastingontwijking, omdat hun stakeholders belang hebben bij publieke voorzieningen en omdat zij zelf vaak aanzienlijke hoeveelheden staatsobligaties e.d. in hun beleggingsportefeuille hebben; vgl. Forum pour l'Investissement Responsable (FIR), *Corporate Tax Practices: Moving from Compliance to Responsibility. CAC 40 Engagement Report*; 2020 p. 3; <https://www.frenchsif.org/isr-esg/>.

³⁸³ Zie X. Urbach (VBDO), in deze bundel. Zie ook R. Russo en R. Hein, ‘Tax governance: perspectieven’, in deze bundel.

³⁸⁴ Zie VBDO/PwC/NL, *Principles for Good Tax Governance*, <https://www.vbdo.nl/> en X. Urbach (VBDO) in deze bundel. Zie ook A.-G. Jallai, *Good Tax Governance: International Corporate Tax Planning and Corporate Social Responsibility - Does One Exclude the Other?*, (diss.) Tilburg University 2020.

³⁸⁵ Zie bijv X. den Uyl (PRI) in deze bundel.

³⁸⁶ The B Team 2018 en Livingston, in deze bundel.

programma's (horizontaal toezicht) als een vorm van tax assurance. Gegeven het beleden belang van compliance met de letter en geest van de wet en een goede werkwetrelatie met de Belastingdienst (als elementen van maatschappelijke verantwoordelijkheid) zouden ondernemingen hier ook fiscaal gerelateerde morele kwesties kunnen bespreken. Dat zou kunnen helpen zo'n morele kwestie van alle kanten te belichten. Bovendien wordt daarmee in dit opzicht de kwaliteit van de tax governance (inclusief ethiek) van de belastingplichtige zichtbaar – waarvan de Belastingdienst in het kader van horizontaal toezicht overtuigd moet zijn. Dat betekent ook dat bij agressieve fiscale structuren de Belastingdienst de morele dimensie kan aankaarten ('reflectie') – inclusief de verhouding tot de MVO / duurzaamheidsstrategie van de onderneming.³⁸⁷ Daarbij is een onbevooroordeelde en onpartijdige houding met begrip en inzicht in het ondernemersperspectief cruciaal.³⁸⁸ Er dient beslist geen sprake te zijn van een beschuldigend domineesvingertje.³⁸⁹

16.9 Transparantie

16.9.1 Belang van transparantie

Transparantie, waarmee ik doel op externe of publieke transparantie, is een essentieel element van good (sustainable) tax governance, zij kan de fiscaliteit inzichtelijk maken en bijdragen aan een beter geïnformeerd en genuanceerder publiek debat.³⁹⁰ Transparant zijn jegens de maatschappij "provides strong signalling and discipline across an organization", betoogt Hirschhorn. Het laat aan de mensen in de onderneming zien dat je ook echt doet wat je zegt. Bovendien hebben diegenen die 'the right thing' doen er baat bij want "it makes it harder for others to hide in the shadows, and focuses the attention of scrutineers."³⁹¹

Transparantie is het procedurele element van good tax governance, zoals het betalen van een eerlijk deel (fair share) het inhoudelijke element is.³⁹² Adequate fiscale informatie kan leiden tot beter inzicht in fiscaal gedrag. Te vaak worden alle multinationals over een kam geschoren; hetzelfde geldt voor belastingadviseurs.³⁹³ De enorme complexiteit van de fiscale wet- en regelgeving, het vaak zeer fiscaal-technische karakter daarvan en het gebrek fiscale deskundigheid bij de gemiddelde burger "dragen bij aan het risico van ongenueerde discussies."³⁹⁴ Adequate informatievoorziening is in dit licht een basisvoorwaarde voor een beter debat.

Transparantie maakt een beoordeling van de fiscale handel en wandel van ondernemingen mogelijk en zo kan een onderneming verantwoording afleggen en een dialoog aangaan met

³⁸⁷ Anders bijv. K.H. Datt, "Paying a fair share of tax and aggressive tax planning — A tale of two myths", *eJournal of Tax Research* 12 (2014) 2, p. 410-432: de (Australische) belastingdienst (ATO) mag belastingplichtigen niet aanspreken op de betaling van een "fair share of tax" or act as a 'good corporate citizen'. "Datt houdt tamelijk krampachtig vast aan de identiteit van wet en moraal: wat legaal is kan moreel niet laakbaar zijn. "Either a scheme can be successfully challenged by the regulator or it cannot. If the latter, irrespective of the descriptors ["aggressive tax planning"] used, it is legal and unobjectionable."

³⁸⁸ Vgl. OECD, *The Enhanced Relationship. Tax Intermediaries Study*: Working Paper 6, Paris, France: OECD Publishing, p. 6-9; <http://www.oecd.org/ctp/administration/39003880.pdf>.

³⁸⁹ Vanuit de medeverantwoordelijkheid van de belastingdienst voor de integriteit van het belastingstelsel mag hij mijns inziens ook buiten HT-situaties voorzichtig (terughoudend) om ethische reflectie vragen.

³⁹⁰ Zeer uitvoerig: S. Stevens, *Meer transparantie in de vennootschapsbelasting?*, oratie Tilburg, Tilburg: PrismaPrint 2018.

³⁹¹ Hirschhorn 2019, p. 11.

³⁹² Zie over 'substantive' en 'procedural good tax governance': H.J.L.M. Gribnau & A.-G. Jallai, 'Good Tax Governance: A Matter of Moral Responsibility and Transparency', *Nordic Tax Journal* 2017/5; https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3021914 en Jallai 2020, p. 161-170.

³⁹³ Amerikaanse multinationals hebben zeker een bepaalde reputatie; zie M. Gardner, S. Wamhoff, M. Martellotta & L. Roque, *Corporate Tax Avoidance Remains Rampant Under New Tax Law. 60 Profitable Fortune 500 Companies Avoided All Federal Income Taxes in 2018*, ITEP Report April 2019; <https://itep.org/notadime/>. Vgl. M. Bauer, *Digital Companies and Their Fair Share of Taxes: Myths and Misconceptions*, ECIPE Occasional Paper 03/2018, p. 5; <https://ecipe.org/publications/digital-companies-and-their-fair-share-of-taxes/>. Zie OECD's Tax indicator, *OECD Tax on corporate profits*, 2019; <https://data.oecd.org/tax/tax-on-corporate-profits.htm>. Het rapport van de Adviescommissie belastingheffing van multinationals, *Op weg naar balans in de vennootschapsbelasting*, 15 april 2020, pleit voor meer onderzoek.

³⁹⁴ Vgl. Boomsluiters en Hofman, § 3.4.

haar stakeholders en de maatschappij in het algemeen. Transparantie en stakeholdersdialoog hebben een educatieve functie: zij helpen niet ingewijde belanghebbenden de vaak technische fiscaliteit (beter) te begrijpen en te beoordelen. Daarnaast helpen zij de onderneming tot een goed begrip te komen van de verwachtingen van haar stakeholders.³⁹⁵

Transparantie vraagt om integriteit. Organisaties kunnen inspelen op de menselijke beperkingen bij het verwerken en beoordelen van beschikbare informatie.³⁹⁶ Zij kunnen zich dan meer op de vorm (cijfers, kengetallen, performance indicators, e.d.) dan op de inhoud en kwaliteit gaan richten. Selectieve en ‘creatieve’ informatieverstrekking kan een vertekend (gunstig) beeld creëren.³⁹⁷ Aan verstrekte of gepubliceerde fiscale ondernemingsinformatie worden dus hoge eisen gesteld. De gebruiker daarvan moet erop kunnen vertrouwen. Zoals Russo en Hein benadrukken dient aan informatieverstrekking altijd de eis van toetsbaarheid te worden gesteld. Zij koppelen daar nog een belangrijke eis aan vast: de gebruiker heeft “de plicht van om zorgvuldig om te gaan met ontvangen informatie.”³⁹⁸ Noch de onderneming noch de stakeholders past dus opportunisme.

16.9.2

Verplichte en vrijwillige transparantie

Transparantie kan vrijwillig zijn maar ook verplicht, bijvoorbeeld door wetgeving. Denk aan de verplichte ‘country-by-country reporting’ aan de Belastingdienst.³⁹⁹ Een beperktere mate van openbare transparantie is voorgeschreven met betrekking tot de publieke financiële jaarrekening. Die verplichte informatieverstrekking bevat echter doorgaans onvoldoende gedetailleerde openbare fiscale gegevens “om een goede analyse te kunnen maken van het belastinggedrag van multinationals.”⁴⁰⁰ In de huidige situatie is het daarom aan ondernemingen die ‘good / sustainable tax governance’ voorstaan om op dit punt ‘beyond compliance’ te gaan.

Ondernemingen verstrekken inderdaad ook vrijwillig informatie aan stakeholders. Uit de VBDO Tax Transparency Benchmark 2019 die 77 beursgenoteerde ondernemingen vergeleek blijkt dat die transparantie een grote vlucht heeft genomen. De ondernemingen rapporteren over het algemeen beter over risico-management en de implementatie van de belastingstrategie. Zij maken ook beter inzichtelijk of de bedrijfsactiviteiten overeenkomen met de belastingafdracht in het desbetreffende land.⁴⁰¹ Belastingen wordt in toenemende mate gezien als een onderdeel van het duurzaamheidsbeleid van ondernemingen in plaats van als louter kosten. Er komen zo meer openbare fiscale gegevens beschikbaar die nodig zijn om een goede analyse te kunnen maken van het belastinggedrag van multinationals. Maar er zijn zeker nog verbeteringen mogelijk: nog weinig ondernemingen rapporteren bijvoorbeeld over hun per land betaalde belasting.⁴⁰²

Deze ‘Public country-by-country reporting’ is een hot item.⁴⁰³ Ook daar worden stevige stappen gezet. Zo publiceerde Shell, een van de eerste bedrijven dat de ‘B Team Responsible Tax Principles’ onderschreef, het ‘Tax Contribution Report 2018’ met country-by-country informatie over 98 landen. Shell draagt naar eigen zeggen, zo bij aan transparantere belastingssystemen

³⁹⁵ Die stakeholders hebben verschillende belangen bij transparantie; zie P. Eisenberg, ‘Does Transparency Tackle Tax Avoidance? A Stakeholder Perspective’, *International Journal of Advances in Management and Economics* 8 (2019) 1.

³⁹⁶ Vgl. A. Fung, M. Graham & D. Weil, *Full Disclosure: The Perils and Promise of Transparency*, Cambridge: Cambridge University Press 2008, p. 34.

³⁹⁷ Doordat de gepresenteerde informatie tegelijkertijd van minder ‘rooskleurige’ zaken afleidt of die zelfs verhult, ontstaat er geen reëel beeld van de feitelijke situatie; vgl. J.L.M. Gribnau, ‘Fiscale transparantie: de moeilijke weg naar meer vertrouwen’, MBB 2016/9.

³⁹⁸ Hier is het Kantiaanse publiciteitsbeginsel van belang; zie daarover A. Van de Vijver, ‘Legitimacy of Corporate Tax Incentives: a Kantian Perspective’, *Intertax* 2020 (te verschijnen).

³⁹⁹ In het landenrapport dient onder andere de wereldwijde fiscale winstverdeling te worden opgenomen, alsmede de betaalde (winst)belasting in landen waarin de multinationale groep een vestiging heeft (zie art. 29b - 29h Wet VPB 1969; in het nieuwe hoofdstuk VIIa).

⁴⁰⁰ R. Russo en R. Taha, ‘Financiële verslaggeving over belastingen: het komt er nu echt aan!’, *WFR* 2020/96, p. 643.

⁴⁰¹ VBDO, *Tax Transparency Benchmark 2019*, 2019; <https://www.vbdo.nl/2019/11/benchmark-belastingtransparantie-2019/>. Zie ook Urbach (VBDO) in deze bundel: “In 2020, there is a lot to be optimistic about.” Dat neemt natuurlijk niet weg dat verdere verbetering mogelijk en wenselijk is.

⁴⁰² Zie ook K. Bangma (FNV) en R. Tolman (FNV), ‘Tax Governance’, in deze bundel.

⁴⁰³ Van der Enden en Klein in deze bundel.

vanuit de gedachte dat deze benadering “allows companies to help create a sustainable society.”⁴⁰⁴ Ook de N.N. Group kwam voorjaar 2020 met een ‘Total Tax Contribution Report 2018.’⁴⁰⁵ Fiscale transparantie gaat dan uitdrukkelijk verder dan enkel informatie over betaalde vennootschapsbelasting. Multinationals dragen ook bij met andere belastingen en betalingen, denk aan de omzetbelasting, loonbelasting en bijvoorbeeld productierechten. Dergelijke data helpen te komen tot een meer volwassen debat.⁴⁰⁶ Dat geldt uiteraard ook voor rapporten van andere organisaties zoals ngo’s.⁴⁰⁷ Integere fiscale transparantie vraagt daarbij om de bereidheid vragen te beantwoorden en gegevens over derden goed te controleren en verifiëren.

Vrijwillige transparantie lijkt op zich positief want iemand die uit zichzelf iets doet, informatie publiceert, is beter gemotiveerd dan iemand die daartoe wordt gedwongen, zo lijkt het. Zo simpel ligt het echter niet. Onvermijdelijk beïnvloedt het eigen perspectief (belang) de selectie en presentatie van gepubliceerde informatie. Gevaar is ook dat vrijwillige transparantie gekleurd en selectief is en dus minder objectief. Ondernemingen kunnen bijvoorbeeld rapporteren over onderwerpen die helemaal niet zo belangrijk zijn voor de organisatie zelf of zich in hun jaarverslag richten op actuele thema’s die in de samenleving spelen.⁴⁰⁸ De kwantiteit en kwaliteit daarvan is vaak inadequaat.⁴⁰⁹ Dan zou de overheid dus regels dienen te stellen om consistentie en uniformiteit te garanderen.⁴¹⁰ Overigens pleiten multinationals zelf ook vaak voor uniforme internationale standaarden om verwarring veroorzaakt door uiteenlopende standaarden te vermijden (daar hebben beleggers en andere stakeholders natuurlijk ook belang bij⁴¹¹). Dat voorkomt ook dat ze ieder voor zich het wiel moeten uitvinden.

Nationale overheden en supranationale organisaties kunnen dan zorgen voor uniforme internationale standaarden. In Europa wordt gepoogd te komen tot een ‘public country-by-country reporting’ voorstel van de Europese commissie. Maar er zijn ook andere non-gouvernementele organisaties die dergelijke standaarden kunnen opstellen en kunnen bijdragen aan consistente en uniforme rapportage. Het Global Reporting Initiative (GRI), die standaarden voor (vrijwillige) duurzaamheidsrapportage ontwikkelt, kwam na uitvoerige consultatie van belanghebbenden in 2019 met de ‘GRI 207: Tax standard.’ Zo is belasting een onderdeel geworden van die ‘s wereld meest gebruikte set standaarden voor

⁴⁰⁴ Royal Dutch Shell Plc, *Tax Contribution Report 2018*, p. 4: https://reports.shell.com/tax-contribution-report/2018/servicepages/downloads/files/shell_tax_contribution_report_2018.pdf

⁴⁰⁵ <https://www.nn-group.com/article/nn-group-publishes-total-tax-contribution-report-2018-.htm>.

⁴⁰⁶ Daar mag wat Gunn en Gunn (in deze bundel) betreft best nog een tandje bijgezet worden. Zij noemen als onderwerpen waar meer informatie over verstrekt zou mogen worden: rulings en tax holidays, omgang met vragen van onderzoekers en lobbyactiviteiten. En volgens Bangma en Tolman (in deze bundel): “moeten bedrijven ook eerlijk ingaan op vragen over de fiscaliteit van bedrijven. Zo is openheid over je bedrijfsstructuren van belang.”

⁴⁰⁷ Vgl. Christian Aid & SOMO, *Tax Justice Advocacy: A Toolkit for Civil Society*, 2011.

⁴⁰⁸ M. Janssen-Groesbeek & K. Maas, ‘De rapportage van bedrijven over duurzame prestaties kan veel beter’, *ESB* 105, 9 juli 2020, p. 48. Zij wijzen erop dat om de eerste vorm van gebrekkige transparantie te voorkomen de niet-financiële verslaggeving het begrip ‘materialiteit’ heeft overgenomen uit de financiële verslaggeving. “Het betekent dat bedrijven moeten sturen op en zich verantwoorden over de onderwerpen die het relevantst en significantst zijn.” Maar wat betreft de ‘materialiteiten’ achter de verantwoording in het jaarverslag blijkt dat (te veel) aandacht voor actuele maatschappelijke thema’s het zicht vertroebelt “op wat echt van belang (materieel) is voor de bedrijfscontinuïteit: rapporteren over onderwerpen die essentieel zijn voor directe stakeholders, de partijen die rechtstreeks betrokken zijn bij de onderneming: werknemers, klanten, toeleveranciers, kapitaalverschaffers.” Ook benadrukken zij dat ondernemingen in het jaarverslag “de samenhang (integraliteit) tussen governance, strategie, beleid, prestaties en vooruitzichten” moeten laten zien.

⁴⁰⁹ R. Russo, ‘Fiscaal beleid en Corporate Governance’, *TFO* 2015/1 signaleert dat van verschillende kanen uiteenlopende ‘tax principles’ worden geformuleerd; hetgeen de duidelijkheid en eenduidige hanteerbaarheid niet ten goede komt. Vgl. R. Russo, ‘Nieuwe voorstellen Corporate Governance Code: fiscaal relevant?’, *WFR* 2016/784: hij had het toegejuicht als de [CGC] commissie ook stelling had genomen op het punt van openbaarheid van fiscaal beleid.’

⁴¹⁰ K. Holland, S. Lindop & F. Zainudin, ‘Tax Avoidance: A Threat to Corporate Legitimacy? An Examination of Companies’ Financial and CSR Reports’, *British Tax Review* 2016/3, p. 310–338.

⁴¹¹ Vgl. Russo en Hein, in deze bundel, zij bepleiten ook een overzichtelijke en uniforme wijze van rapporteren over belastingen, “zodat een zinvolle vergelijking mogelijk is.”

duurzaamheidsverslaggeving.⁴¹² Deze standaard zal veel navolging krijgen want tal van 's werelds grootste bedrijven gebruiken GRI-standaarden in hun duurzaamheidsverslaggeving.⁴¹³ GRI 207 is daarmee een belangrijke stap op weg naar een effectieve bestrijding van belastingontwijking, die "in toenemende mate door steeds meer institutionele beleggers als een (financieel) risico wordt beschouwd."⁴¹⁴ Een belangrijke conclusie is dat een eventuele verplichting op het gebied van transparantie en, meer algemeen, tax governance gepaard dient te gaan met een systeem van monitoring.⁴¹⁵

GRI 207 is zeker niet onopgemerkt gebleven. In Davos presenteerde de International Business Council (IBC) van het World Economic Forum afgelopen januari (2020) een eerste aanzet tot een universeel ESG-reporting framework voor sustainability en niet-financiële informatie.⁴¹⁶ Het rapport noemt vier 'pillars': principles of governance, people and planet prosperity.' Daarbij onderscheidt het 22 'core metrics' en 34 'recommended metrics.' Ook hier blijkt belasting van belang voor het duurzaamheidsbeleid: in de vorm van public country-by-country reporting is tax als één van de 22 'core metrics' in het rapport opgenomen onder de vierde pijler 'prosperity'. Daarbij wordt verwezen naar GRI 207 (als 'source').⁴¹⁷

16.9.3

Transparantie is niet genoeg

De beoordeling van fiscaal beleid en rapportages is vaak nog niet zo eenvoudig. Voor beleggers en – voor de maatschappij in het algemeen – vormen de juridische internationale wet- en regelgeving die de fiscale handel en wandel van ondernemingen reguleren en de technische taal die ondernemingen vaak gebruiken in communicatie over de fiscaliteit belemmeringen voor zo'n beoordeling. Belangrijk zijn daarom de aanbevelingen van de aan de Verenigde Naties gelieerde Principles for Responsible Investment (PRI) om niet alleen tot grotere en beter begrijpelijke transparantie te komen maar ook ondernemingen te stimuleren tot 'ongoing dialogue with stakeholders on tax (e.g. tax authorities, civil society organizations, consumers) and how it has impacted on tax policy.'⁴¹⁸ In zo'n stakeholdersdialoog kunnen onder andere verwachtingen van stakeholders worden besproken.⁴¹⁹

Bij deze ogenschijnlijke snelle opmars van transparantie in de fiscaliteit dient men wel realistisch en vooral kritisch te blijven. De vormgeving van een transparantie-mechanisme is sterk afhankelijk van de context waarbij de informatiebehoefte een grote rol speelt.⁴²⁰ Transparantie is geen wondermiddel en leidt niet per definitie tot meer vertrouwen.⁴²¹ Er moet een zeker basisvertrouwen bestaan willen stakeholders verstrekte informatie als betrouwbaar zien. Freedman betoogt dat '[c]onflicting narratives of complex transactions and situations from variously motivated participants in the debate' een situatie kunnen creëren waar het voor het publiek moeilijk is de betrouwbaarheid van de informatieverstrekker vast te stellen. 'Whose

⁴¹² Global Reporting Initiative, GRI 207: Tax Standard; <https://www.globalreporting.org/standards/gri-standards-download-center/gri-207-tax-2019/>; vgl. Van der Enden en Klein, in deze bundel en F.M. van Klaveren, D. van der Vliet en L.G.C. Sahin, 'Initiatieven en kansen omtrent publieke country-by-countryrapportage', WFR 2020/37.

⁴¹³ Vgl. O. Perez, 'The New Universe of Green Finance: From Self-Regulation to Multi-Polar Governance', in O. Dilling, M. Herberg & G. Winter (eds.), *Responsible Business: Self-Governance and Law in Transnational Economic Transactions*, Oxford: Hart Publishing 2008, p. 162-166.

⁴¹⁴ Russo en Taha 2020, p. 644. Zij wijzen verder onder andere op verschillen tussen GRI 207 er nog wat en de verplichte niet-openbare country-by-country reporting' aan de Belastingdienst.

⁴¹⁵ Idem Russo en Hein.

⁴¹⁶ Zie WEF/IBC, *Toward Common Metrics and Consistent Reporting of Sustainable Value Creation*, Cologny/Geneva 2020, http://www3.weforum.org/docs/WEF_IBC_ESG_Metrics_Discussion_Paper.pdf. Het rapport is het resultaat van een samenwerking tussen de 140 leden van de IBC en de Big 4 accountantskantoren – PwC, Deloitte, KPMG en EY.

⁴¹⁷ WEF/IBC, *Toward Common Metrics and Consistent Reporting of Sustainable Value Creation*, p. 23.

⁴¹⁸ Den Uyl in deze bundel. Hij wijst ook op het feit dat fiscale gegevens, zoals aanslagen vennootschapsbelasting, niet openbaar zijn hetgeen het voor investeerders bemoeilijkt fiscale risico's te bepalen in hun aandelenportfolio.

⁴¹⁹ Een voorbeeld is de sessie over 'Gewoon eerlijk belasting betalen' (oktober 2017), in het kader van KPN's jaarlijks terugkerende Stakeholdersdialoog.

⁴²⁰ H. Gribnau & A. van Steenberg, *Handle with Care: Transparency as a Means to Restore Trust in Taxation*, TLS Working paper, 2020; <http://ssrn.com/abstract=3718692>.

⁴²¹ J.L.M. Gribnau, 'Fiscale transparantie: de moeilijke weg naar meer vertrouwen', MBB 2016/9.

account is more trustworthy – that of taxpayers, campaigning organizations, academics, employed government officials or elected governments?’⁴²²

Meer algemeen is transparantie is niet enkel reproductie, maar ook bewuste productie van informatie. De presentatie van informatie is van invloed op de perceptie van betrouwbaarheid – die kan verschillen gegeven belangen en visies van de stakeholders. De stakeholders moeten de overtuiging hebben dat er sprake is van oprechte fiscale openheid. Het succes op het gebied van transparantie is bovendien nog niet hetzelfde als succes in duurzaamheid. ‘Duurzaamheid wordt een commitment, een proces, een streven, maar is daarmee nog geen realiteit.’⁴²³ Transparantie creëert een beeld van de werkelijkheid waarbij het uiteindelijk gaat om die werkelijkheid, om het al dan niet maatschappelijk verantwoorde gedrag.⁴²⁴ Doel van transparantie is via een getrouw beeld van de werkelijkheid inzicht te geven in feitelijk fiscaal gedrag.

Het voorgaande neemt niet weg dat er wel degelijk vooruitgang wordt geboekt op het gebied van sustainable tax governance. Vooral bij ‘procedural tax governance’ (transparantie/rapportage) gaan de ontwikkelingen hard. Dat is belangrijk want meer transparantie is kernvoorwaarde voor een goed, geïnformeerd debat over ‘substantive tax governance’ (het betalen van een (fiscaal) fair share).⁴²⁵ Transparantie leidt mogelijk tot minder agressieve fiscale planning, maar kan ook neveneffecten hebben – ook ongewenste.⁴²⁶ Deze zullen moeten worden onderzocht. Deze al dan niet beoogde effecten zullen steeds moeten worden afgewogen tegen de kosten van meer transparantie.⁴²⁷

Belasting betalen betekent bijdragen aan een duurzame samenleving. Vaak wordt in het internationale debat dan alleen de vennootschapsbelasting in de beschouwing betrokken. Hoeveel en waar betalen multinationals vennootschapsbelasting?⁴²⁸ Wat we nu zien is dat door uitvoeriger (vrijwillige) rapportage meer gegevens beschikbaar komen. Multinationals dragen ook met andere belastingen en betalingen bij, denk aan de omzetbelasting, loonbelasting en productierechten. Dat zijn gegevens die essentieel zijn.⁴²⁹ Dat geldt uiteraard ook voor de impact op ontwikkelingslanden.⁴³⁰ Dat kan leiden tot een discussie over vragen als: kan dan

⁴²² J. Freedman, ‘Restoring Trust in the Fairness of Corporate Taxation: Increased Transparency and the Need for Institutional Reform’, in S. Goslinga, L. van der Hel-van Dijk, P. Mascini & A. van Steenberghe (eds.), *Tax and Trust: Institutions, Interactions and Instruments*, The Hague: Eleven International Publishing 2018, p. 125.

⁴²³ J. van Erp, ‘Transparant, maar niet open: MVO-rapportages in de mondiale economie’, in R. Claassen en J. van Erp (red.), *Ondernemen in de open samenleving*, Den Haag: Boom bestuurskunde 2019, p. 76.

⁴²⁴ Vgl. P. Rosanvallon, *Counter-Democracy: Politics in an Age of Distrust*, Cambridge: Cambridge University Press 2008, p. 258: ‘Transparency, rather than truth or the general interest, has become the paramount virtue in an uncertain world.’ Zie ook C. Peters, ‘Improving Democratic International Tax Governance: On the Power of Citizens, Transparency and Independent Watchdogs’, in Peeters, Gribnau & Badisco 2017.

⁴²⁵ Vgl. de aanbevelingen van A. Gunn, D.J. Koch & F. Weyzig, ‘A Methodology to Measure the Quality of Tax Avoidance Casestudies: Findings from the Netherlands’, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, on line May 15 2020; <https://reader.elsevier.com/reader/sd/pii/S1061951820300197?token=5C5AEFD1948FE3E140C63E1895EE4E226822D889BC10F89F896E9DBF6D23C06F8B1D1EA7001F621E282BE8F5FB3EEB00>.

⁴²⁶ Zie over de effecten van country-by-country rapportage F. Hugger, *The Impact of Country-by-Country Reporting on Corporate Tax Avoidance*, ifo Working Paper no. 304, Revised version, ifo Institute, Munich 2020; <https://www.ifo.de/publikationen/2019/working-paper/impact-country-country-reporting-corporate-tax-avoidance>.

⁴²⁷ L. Oats & P. Tuck, ‘Corporate Tax Avoidance: is Tax Transparency the Solution?’, *Accounting and Business Research* 49 (2109) 5, p. 565–583.

⁴²⁸ Het belang van de vennootschapsbelasting voor de schatkist vergeleken met de loonbelasting en de omzetbelasting is overigens relatief.

⁴²⁹ Vgl. EBTf/PwC, *Total Tax Contribution: A Study of the Largest Companies in the EU and EFTA*, December 2019; www.ebtforum.org.

⁴³⁰ Zie voor een pleidooi voor meer realistische berekeningen (schattingen): M. Forstater, ‘Can Stopping ‘Tax Dodging’ by Multinational Enterprises Close the Gap in Development Finance?’ CGD Policy Paper 069. Washington, D.C.: Center for Global Development 2015; <http://www.cgdev.org/content/publications/can-stopping-tax-dodging-multinational-enterprises-close-gap-development-finance>.

sprake zijn van een zekere onderlinge compensatie tussen de verschillende soorten betalingen?⁴³¹

Een andere mogelijke vraag is dan hoe betalingen door grote ondernemingen zich verhouden tot de bijdragen van andere belastingplichtigen. Kunnen en mogen multinationals met kleinere ondernemingen bovendien op dit punt vergeleken worden? De bakker en de coffeebar om de hoek, die concurreren met de vestiging van een multinational, betaalt toch ook belasting ('level playing field')? Multinationals nemen ook op andere manieren verantwoordelijkheid voor de maatschappij, denk aan creatie van werkgelegenheid, maar ook aan filantropische activiteiten, werknemersvrijwilligerswerk⁴³², giften, sponsoring⁴³³ en milieu-activiteiten.⁴³⁴ Kan hier sprake zijn van een zekere onderlinge compensatie?⁴³⁵ Zijn deze vormen van bijdragen aan de maatschappij al dan niet vergelijkbaar met kleinere (nationale) ondernemingen? Het debat zou aldus aanzienlijk verbreed kunnen worden.⁴³⁶

Uiteraard verdient ook de vraag wat nu precies belastingontwijking is ruim aandacht. Belangrijk is de erkenning dat er veel nuances aan zitten – zeker in het licht van het recht van elke belastingplichtige de fiscaal voordeligste weg te bewandelen.⁴³⁷ Maar ook: hoe zit het met de wisselwerking in de kwaliteit van public tax governance van wetgever en Belastingdienst en corporate tax governance? Andere fundamentele vragen zijn: wat is de bestaanreden van een onderneming en heeft de vennootschapsbelasting (nog) wel bestaansrecht?⁴³⁸

16.10 Tax governance code?

Een stel beginselen zoals de 'responsible tax principles' (of eventueel 'sustainable tax principles') vormt de kern van sustainable tax governance of good tax governance. Een onderneming kan deze beginselen vastleggen en uitwerken in gedragslijnen in bijvoorbeeld een 'tax policy' document of een 'tax responsibility charter'.⁴³⁹ Een (ethische) code of conduct kan daar onderdeel van zijn. Uiteraard dienen dit policy document of charter publiek toegankelijk te zijn.⁴⁴⁰ Vervolgens kan dit worden ingekaderd in de governance van de onderneming om de principes te effectueren via bestuur en toezicht mechanismen.

Maar zo'n charter kan uiteraard ook op een veel algemener niveau worden geformuleerd zodat het een veel groter bereik heeft. Om wereldwijd good tax governance te bevorderen zou gestreefd kunnen worden naar een(publieke) code opgesteld door een internationale

⁴³¹ Vgl. F.M. van Klaveren, D. van der Vliet en L.G.C. Sahin, 'Initiatieven en kansen omtrent publieke country-by-countryrapportage', *WFR* 2020/37, p. 240: '[Informatieverstrekking] over ingehouden loonbelasting, betaalde doorberekende btw en industriespecifieke belastingen [...] biedt met name kansen voor organisaties die in bredere zin een bijdrage leveren aan de staatskas. Waar deze bijdragen significant zijn, is het moreel wellicht beter te verantwoorden dat een organisatie haar structuur efficiënt inricht als het op de winstbelasting aankomt.'

⁴³² L. Meijs, 'Ondernemingen en vrijwillige inzet', in P. Dekker en P. van Seters (red.), *Bedrijfsleven en civil society*, Driebergen: Stichting Synthesis 2008, p. 49-60.

⁴³³ T. Schuyt en M.M. Meijer, 'De maatschappelijke bijdragen van het bedrijfsleven: wat bevordert het issue?', in Dekker en Van Seters (red.) 2008, p. 61-71.

⁴³⁴ Vgl. L. Davoudi, C. McKenna & R. Olegario, 'The historical role of the corporation in society', *Journal of the British Academy*, 6(s1) 2018, p. 41: 'This responsibility [...] can be expressed through the payment of taxes, charitable contributions, preservation of the environment, and the adherence to law.'. Daaraan voegen zij toe dat deze verantwoordelijkheid 'can be encouraged or enforced in a myriad of ways. The state can enact regulations, create tax incentives, encourage corporate social responsibility through public pressure, or devise alternative legal models. Each of these options, however, presents trade-offs.'

⁴³⁵ Vgl. Radcliffe e.a. 2018, p. 52: 'one interviewee expressed that there were times when tax professionals negotiated private agreements regarding property taxes and incentives but that there was some kind of *quid pro quo* by which the company agreed to contribute in some way to the social good of the local community.'

⁴³⁶ Van Rij 3.6 bepleit het debat te brengen op het hogere niveau van het "purpose-denken", waarvan belasting een integraal onderdeel kan uitmaken. De centrale vraag is dan: "Hoe kunnen bedrijven en hun adviseurs aan een betere wereld bijdragen?"

⁴³⁷ Zie bijv. Gunn en Gunn en ook Overwater e.a., beide in deze bundel.

⁴³⁸ Zie ook Van Rij en Boomsluiters en Hofman in deze bundel.

⁴³⁹ Vgl. FIR 2020, p. 9. Het zou ook een 'responsible corporate tax citizenship' charter kunnen zijn.

⁴⁴⁰ Vgl. FIR 2020, p. 10, beveelt ook de publicatie van niet aanvaardbare fiscale praktijken aan.

organisatie zoals de OECD de G20/OECD Principles of Corporate Governance heeft geformuleerd. Nederland kan hier het initiatief nemen. Voordeel hiervan is de wereldwijde 'gelding' hetgeen ook een gelijk speelveld impliceert. Nadeel is dat de totstandkoming een tijdrovend proces zal behelzen.

Nederland kan dan beter zelf aan de slag gaan – hetgeen een internationaal initiatief natuurlijk niet uitsluit. Moet hier gekozen worden voor formele regelgeving of zelfregulering? De Nederlandse Corporate Governance Code zou goed met enige bepalingen kunnen worden uitgebreid over corporate tax governance. Daarmee is er ook sprake van een wettelijke verankering van het pas-toe-of-leg-uit beginsel. De reikwijdte van deze tax governance bepalingen is dan wel echter formeel beperkt tot de bedrijven waarop art. 391 lid 5 Boek 2 BW van toepassing is.

Een aparte Corporate Tax Governance Code zou echter wat gedetailleerder kunnen zijn en een grotere reikwijdte kunnen hebben mits ook andere grote ondernemingen (bijvoorbeeld familiebedrijven) zich daarbij aansluiten.

Een tax governance code voor het mkb zou kunnen aansluiten bij horizontaal toezicht waarbij de code geldt voor adviseur en klant. De klanten sluit zich hier aan bij het fiscaal dienstverleners convenant van de adviseur. Het tax control framework van de fiscaal intermediair is de basis voor aanvaardbare aangiften, en vooroverleg wordt gevraagd bij situaties waarbij de adviseur denkt dat de Belastingdienst mogelijk anders onderdelen van de aangifte zal beoordelen. Dit is een belangrijke vorm van (pro-actieve) transparantie. Een kanttekening hierbij is dat vooroverleg een schaars goed lijkt te zijn geworden, hetgeen afbreuk doet kan doen aan het vertrouwen in deze HT-variant van een tax governance code.

Belangrijk aandachtspunt hier zijn de niet-georganiseerde adviseurs. Daar zal parallel intensief toezicht op moet worden uitgeoefend ten behoeve van een level playing field en geloofwaardigheid. Dit laat weer zien dat 'soft law' niet zonder 'hard law' – inclusief dito handhaving kan.

Het belang van een coöperatieve (horizontaal toezicht) relatie met de Belastingdienst, in het kader van tax governance is evident – nu de Belastingdienst daar enkel toe overgaat als hij overtuigd is van het niveau van governance van de belastingplichtige. Het commitment om te komen tot een aanvaardbare aangifte en openheid met betrekking tot risico's kan gezien worden als het nemen van maatschappelijke verantwoordelijkheid (zie ook de responsible tax principles). Horizontaal toezicht heeft echter een procedurele invalshoek: het gaat om open werkwijze gebaseerd op vertrouwen en begrip voor elkaars belangen. Er wordt niet expliciet respect voor de letter en geest van de wet of het betalen van een fair share (een element van good tax governance) afgesproken.

16.11 Belastingadviseurs

De fiscale advieswereld heeft de afgelopen jaren een stevige herijking ondergaan. De voorheen vrij gesloten wereld van fiscalisten werd door de nasleep van de financiële crisis van 2008 fors opgeschud. Van Rij gebruikt hier het beeld van 'de veilige driehoek' waar de internationale fiscaliteit zich afspeelde: de belastinginspecteur, de belastingadviseur en de tax directors van ondernemingen.⁴⁴¹ De (vennootschaps)belasting werd vooral als een kostenpost gezien die tot een minimum moest worden beperkt ten bate van de aandeelhouder. Voor legistisch ingestelde fiscalisten was de letter van de wet een profijtelijk verdienmodel – zij speurden naar loopholes in het internationale belastingstelsel (bepaald geen waterdicht systeem) om de belastingafdracht van hun cliënten te minimaliseren. De tax directors van de grote bedrijven rapporteerden aan de CFO. "Buiten de CFO was niemand verder geïnteresseerd in belastingen."

Die gesloten wereld is opengebroken: meer transparantie is het devies. De 'veilige driehoek' kreeg ook te maken met de 'assertieve driehoek': non-gouvernementele organisaties (ngo's),

⁴⁴¹ Van Rij, in deze bundel.

media en politiek. Fiscalisten werden geconfronteerd met een ongekennde dynamiek: het bewerken en mobiliseren van de publieke opinie en de samenleving. Fiscaal gedrag wordt voorwerp van een vaak weinig genuanceerd debat dat op een heel andere manier, vaak via de ('social') media, wordt gevoerd (en waar wantrouwen lijkt te heersen).⁴⁴² Negatieve publiciteit kan tot reputatieschade leiden, dat willen ondernemingen voorkomen, maar er was ook een positief doel: het vertrouwen herstellen. Belasting werd een zaak van het ondernemingsbestuur. Belastinggedrag moet nu in het ondernemingsbeleid passen. Na eerdere bedrijfsschandalen (Enron, Parmalat e.d.) was al gezegd dat belasting niet valt los te zien van haar 'moral, ethical and social dimensions', maar nu werd het menens.⁴⁴³

Aanvankelijk ontkenden veel adviseurs het probleem: "men begrijpt de fiscaliteit gewoon niet", zo was vaak de reactie. Zeker is dat als gezegd fiscale wet- en regelgeving enorm complex en vaak heel juridisch technisch is, maar dat zal allerlei stakeholders er niet van weerhouden een mening te hebben over fiscaal gedrag.

Alleen daarom al zullen fiscalisten en ondernemingen informatie moeten verstrekken en fiscale kennis overdragen. Informatie en kennis zijn immers voorwaarden voor een zinvol debat.⁴⁴⁴ Een ding is zeker: het eens zo veilige (juridische) onderscheid tussen belastingontduiking en belastingontwijking is vanuit moreel perspectief geen houdbare verdedigingslinie meer. Het gaat uiteindelijk om de vraag of een onderneming redelijk belasting betaalt en niet om de precieze juridische kwalificatie. Daarom is country-by-country rapportage zo belangrijk – ook zonder wettelijke verplichting. Dit kan bijdragen aan herstel van vertrouwen. En als gezegd, mag men van in een debat van de betrokken partijen verwachten op integere wijze met die informatie om te gaan.

Het behoeft geen betoog dat de hiervoor beschreven maatschappelijke ontwikkelingen grote invloed hebben op fiscalisten – dat geldt voor zowel bedrijfsfiscalisten als belastingadviseurs. Hoewel vooral het fiscale gedrag van grote ondernemingen in het nieuws kwam, zijn ook belastingadviseurs van middelgrote ondernemingen en het MKB aan het denken gezet. Adviseurs behartigen het belang van hun klanten, zodat zij ondernemingen zullen volgen die belastingen die kiezen voor 'good / sustainable tax governance.' Zij kunnen hun klanten ook actief stimuleren een fiscale duurzaamheidsstrategie te ontwikkelen en daarbij assisteren.⁴⁴⁵ Met name grote en middelgrote kantoren hebben overigens MVO en duurzaamheid in hun vaandel staan.⁴⁴⁶ Voor jonge belastingadviseurs is sustainability (en transparantie) bijna vanzelfsprekend van belang. "Deze generatie heeft de overtuiging dat alles meer sustainable zal moeten zijn om de mondiale welvaart te verhogen."⁴⁴⁷

Dat legt een grotere druk op belastingadviseurs waaronder ook bedrijfsfiscalisten. Deze dienen nu niet alleen technische complexe wetgeving te interpreteren maar ook te beslissen wat een

⁴⁴² Het wantrouwen tussen de verschillende stakeholders (international organisatie zoals de OECD en EU, belastingdiensten, ministeries of Financiën, politici, grote ondernemingen (vaak multinationals), belastingadviseurs, ngo's, burgers, etc) en dat 'negatively affects the trust which public opinion has in the international tax system'; S. Douma, *Miscommunication and Distrust in the International Tax Debate*, Deventer: Wolters Kluwer 2018, p. 9. Zie ook Freedman 2018, p. 122-126.

⁴⁴³ KPMG, *Tax in the Boardroom. A Discussion Paper*, 2004, p. 1. De met veel publiciteit omgeven schandalen waren aanleiding om belasting tot een zaak van het ondernemingsbestuur te promoveren.

⁴⁴⁴ Vgl. R. Hein, 'Belastingrecht: Te moeilijk voor niet-fiscalisten?', *WFR* 2019/261.

⁴⁴⁵ Zie bijv. PwC, *Corporate tax governance, creating a sustainable tax approach in times of fundamental change*, 2020, <https://www.pwc.nl/nl/actueel-en-publicaties/diensten-en-sectoren/tax/corporate-tax-governance.html>. Er wordt hier ook uitdrukkelijk gewezen op de "wider group of stakeholders of corporations." Zie ook Van Rij, in deze bundel, over de door EY ontwikkelde metingsmethode met de pijlers tax policy, transparantie en governance.

⁴⁴⁶ Vgl. voor een voorbeeld: "Maatschappelijk verantwoord ondernemen (mvo) gaat tegenwoordig al lang niet meer alléén over het milieu. Het is een veel breder begrip waarbij het ondernemen gecombineerd wordt met aandacht voor mens en maatschappij. Ook RSM vindt het belangrijk om haar verantwoordelijkheid hierin te nemen. Als ambitieuze organisatie willen wij groeien, maar wel op een duurzame en betrokken manier." <https://www.rsm.global/netherlands/nl/mvo>. MVO zou overigens ook bijstand aan burgers met weinig fiscaal doenvermogen kunnen omvatten.

⁴⁴⁷ Zie de bijdrage van Y.A. Schuerman (JOB en MOB), 'Tax governance vanuit het perspectief van de jonge NOB'; Jong RB bekritiseert van uit duurzaamheidsoogpunt overigens het fiscaal instrumentalisme.

maatschappelijke aanvaardbare (dus niet enkel een juridisch houdbare) fiscale structuur is – omdat ze van het ondernemingsbestuur dat doorgaans fiscale deskundigheid ontbeert op dit punt nu eenmaal weinig steun kunnen verwachten.⁴⁴⁸ “Therefore, morality is not just an outcome of tax work, tax is increasingly deeply imbued with it”, concluderen Radcliffe e.a.⁴⁴⁹ Ethiek is inherent aan advisering.

Belangrijk is om te erkennen dat zonder belastingadviseurs veel belastingplichtigen (m.n. ondernemers) niet aan hun talrijke fiscale verplichtingen kunnen voldoen vanwege complexiteit en grote veranderlijkheid van fiscale regelgeving (EY kwalificeert deze hulp expliciet als het nemen van maatschappelijke verantwoordelijkheid⁴⁵⁰). Deze hulp bij compliance verlicht het werk van de Belastingdienst aanzienlijk (‘poortwachtersfunctie’⁴⁵¹). Bovendien helpen zij rechtsbescherming realiseren wanneer rechtsbijstand verlenen in het contact met de inspecteur en bij fiscale geschillen. Belastingadviseurs stellen zo met hun fiscaaltechnische deskundigheid en ervaring belastingplichtigen in staat te voldoen aan hun fiscale plichten en hun fiscale rechten te realiseren.⁴⁵² Dit betekent echter ook dat veel belastingplichtigen in dit opzicht afhankelijk zijn van hun belastingadviseurs. Deze afhankelijkheid brengt een zekere verantwoordelijkheid met zich. Dat betekent mijns inziens dat het in beginsel aan de cliënt is om zijn waarden te kiezen en dus de mate van maatschappelijke verantwoordelijkheid. De adviseur kan dan de daarbij passende mogelijke (technische) keuzes in een gegeven situatie inventariseren en de fiscale gevolgen voorleggen en bespreken met de cliënt.⁴⁵³ Adviseurs hebben de plicht zich op verantwoorde wijze te gedragen. In een beroepsreglement kan deze plicht bijvoorbeeld tot uitdrukking worden gebracht.

Veel leden van belastingadvieskantoren zijn aangesloten bij de NOB of de RB. Deze organisaties hebben beide een beroepsreglement (Code of Conduct). Deze beroeps- en gedragsregels zijn de afgelopen jaren regelmatig aangescherpt – “mede als gevolg van veranderende visie op de rol van de belastingadviseur”, zo lezen we bij de NOB. De kernbepaling van de beroeps- en gedragsregels is artikel 1 dat gaat over de eer en waardigheid van het beroep.⁴⁵⁴ Sinds 2018 staat in de toelichting bij de Code of Conduct dat een lid “waar redelijkerwijs nodig, ook maatschappelijke aspecten in het overleg met zijn cliënt” dient te betrekken.⁴⁵⁵ Daarbij is ook het reputatierisico een element.⁴⁵⁶ Aan deze maatschappelijke aspecten (inclusief dilemma’s) van de fiscale advisering wordt aandacht besteed in het opleidingsprogramma van de NOB. Ook is er een DilemmaApp ontwikkeld.⁴⁵⁷ Dat zijn belangrijke stappen, want uit recent empirisch onderzoek blijkt dat een duidelijke communicatie van professionele integriteitsnormen bijvoorbeeld via opleidingsprogramma’s effectief is.⁴⁵⁸ Het handen en voeten geven aan de maatschappelijke aspecten wordt verder via een Roadmap ingevuld. Tevens zijn er stappen gezet om te komen tot best practices. Ook extern is de NOB actief betrokken bij de

⁴⁴⁸ Vgl. Radcliffe e.a. 2018, p. 55: “The mechanics of tax planning in modern day corporations are so byzantine – partly a function of complicated regulation, partly a function of the complicated legal structures of corporations themselves – that most corporate board members struggle to meaningfully understand what it is that their own organization does vis-à-vis tax arrangements.”

⁴⁴⁹ Radcliffe e.a. 2018, p. 54.

⁴⁵⁰ Zie bijlage bij Boef e.a. (NOB) in deze bundel.

⁴⁵¹ Zie Boef e.a. (NOB).

⁴⁵² Vgl. J. Frecknall-Hughes & E. Kirchler, ‘Towards a General Theory of Tax Practice’, *Social & Legal Studies*, 24 (2015) 2, p. 4-6.

⁴⁵³ Vgl. M.D. Bayles, ‘The Professional-Client Relationship’, in C. Callahan (ed.), *Ethical Issues in Professional Life*, New York & Oxford: Oxford University Press, 1988, p. 113-120.

⁴⁵⁴ Zo ook art 1 van het Reglement Beroepsuitoefening Register Belastingadviseurs. Zie de bijdrage van Overwater e.a. (RB) in deze bundel: “Wat onder ‘eer en waardigheid’ van het beroep wordt verstaan wordt medebepaald door maatschappelijke opvattingen en kan dus aan verandering onderhevig zijn.”

⁴⁵⁵ Dit is deels een weerslag van herijkingen van tax codes of conduct van aangesloten vaak internationaal opererende kantoren die soms wereldwijde gedragscodes hanteren.

⁴⁵⁶ Vgl. Schuerman (JOB en MOB), in deze bundel: “De adviseurs van de Jonge Orde van Belastingadviseurs ervaren het “steeds meer als hun taak om de cliënt hierbij goed en volledig te informeren over de maatschappelijke discussie en het risico van naming and shaming.”

⁴⁵⁷ Zie ook Schuerman (JOB en MOB) in deze bundel.

⁴⁵⁸ D. Fatemi, J. Hasseldine & P. Hite, ‘The Influence of Ethical Codes of Conduct on Professionalism in Tax Practice’, *Journal of Business Ethics* (2020), 164, p. 133-149.

(maatschappelijke) discussie over belastingen.⁴⁵⁹ Voor wat betreft de RB, de RB Academy besteedt aandacht aan ethiek en neemt ook deel aan het maatschappelijk debat.

Het hoeft geen betoog dat aandacht voor maatschappelijke aspecten van advisering en ethiek een permanente kwestie moet zijn, een onderdeel van de education permanente van de beroepsorganisaties. Daarnaast is het van belang dat dit de advieskantoren zelf maatschappelijke verantwoordelijkheid en ethiek goed inbedden in hun eigen organisatiecultuur en dit verankeren in hun dagelijkse werkzaamheden – net als zij hun fiscale expertise op peil houden en waarborgen.

16.12 Maatschappelijk verantwoorde advisering

De maatschappelijke aspecten van advisering komen aan bod in de vorm van collegiale intervisie, bespreking van dilemma's in vaktechnisch overleg en training van medewerkers. Collegiale intervisie kan plaatsvinden via een apart orgaan dat toetst aan waarden en/of beginselen – zoals bijvoorbeeld in een gedragscode vastgelegd.⁴⁶⁰ Grote kantoren hebben vaak een ethische code. Die zal in gedrag moeten worden vertaald. Daarbij is de cultuur van het kantoor van grote invloed, zoals eerder gezegd gaat het dan om de normen en waarden die impliciet en expliciet leidend zijn bij het handelen en het gedrag dat daaruit voortvloeit. De Nederlandse Corporate Governance Code legt de relevantie van cultuur helder uit. "Cultuur is een referentiekader op basis waarvan het eigen handelen en dat van anderen wordt beoordeeld. Een gezonde cultuur helpt misstanden en onregelmatigheden te voorkomen."⁴⁶¹ De missie en waarden van het kantoor en toon aan de top zijn van eminent belang om een cultuur te bevorderen waar integer handelen floreert.⁴⁶² Wat betreft de toon aan de top kunnen senior-managers (partners) als rolmodel fungeren en onethisch gedrag actief ontmoedigen. Daarnaast kunnen ze kiezen voor het opstellen van een gedragscode.

Het gedrag van de individuele adviseur wordt beïnvloed door de beroepsethiek die mede wordt ontwikkeld door beroepsorganisaties als de NOB en de RB.⁴⁶³ Daarnaast is er de ethische cultuur van organisatie, het kantoor of de onderneming (voor bedrijfsfiscalisten) waar men werkzaam is. Tenslotte is er ook nog zijn of haar persoonlijke ethiek. Persoonlijke ethiek is de bewustwording van en de reflectie op de eigen moraal, van de persoonlijke morele opvattingen en oordelen.⁴⁶⁴ Deze laatste zullen enerzijds moeten passen bij de beroepsmoraal, en anderzijds bij de moraal van de organisatie of het bedrijf waarvoor iemand werkt. Een te grote spanning met de persoonlijke ethiek dient vermeden te worden.⁴⁶⁵ Van Es betoogt dat integer handelen allereerst betekent "keuzes durven maken en weten wat belangrijk is, als persoon en als professional."⁴⁶⁶

Uiteindelijk gaat het er natuurlijk om dat de adviseur in het contact ('dialogoog') met de cliënt de maatschappelijke aspecten van zijn fiscale advisering bespreekt. De adviseur bevindt zich

⁴⁵⁹ Via conferenties en stakeholder-bijeenkomsten en gesprekken met beleidsmakers over praktijkervaringen en sinds juni 2019 via 'Belastingpoort' bijeenkomsten in Nieuwspoor in Den Haag.

⁴⁶⁰ Bijvoorbeeld: Tax Policy Review Board (Deloitte Nederland), Tax Opinion and Policy Board (EY), Matter Assessment Committee (Loyens & Loeff), Risk and Reputation Committee (Meijburg & Co) en Tax Policy Panel (PwC Nederland); zie de bijlage bij de bijdrage van Boef e.a. (NOB).

⁴⁶¹ *De Nederlandse corporate governance code*, 2016, p. 46. Vgl. p. 25, principe 2.5: Het bestuur is verantwoordelijk voor het vormgeven van de cultuur. Zie bijv. ook R. Francis & A. Armstrong, 'Ethics as a Risk Management Strategy: The Australian Experience', *Journal of Business Ethics* 45 (2003) 4, p. 379-380. Op p. 376-377 noemen zij zeven beginselen die kunnen dienen als gids voor ethisch gedrag.

⁴⁶² D.W. Finn, L.B. Ckonko & S.D. Hunt, 'Ethical Problems in Public Accounting: The View from the Top', *Journal of Business Ethics* 7 (1988) 606-607. Vgl. H. Koller in RSM, *MVO Verslag 2018*, p. 13; https://www.rsm.global/netherlands/sites/default/files/media/mvo/mvo_verslag_2018.

⁴⁶³ Professionele of beroepsethiek kan worden omschreven als de reflectie op de morele kwaliteiten waarover de professional moet beschikken en waaraan diens handelen wordt getoetst. Zie M.D. Bayles, 'The Professions', in C. Callahan (ed.) 1988, p. 26-30.

⁴⁶⁴ R. van Es, *Ethiek in adviesprocessen*, Deventer: Kluwer 2003, p. 102-105.

⁴⁶⁵ H.M. Field, 'Aggressive tax planning and the ethical tax lawyer', *Virginia Tax Review* 36 (2017), p. 297 e.v. biedt een raamwerk van beginselen om weloverwogen beslissingen te nemen.

⁴⁶⁶ Van Es 2003, p. 88.

daarbij in het spanningsveld van het respecteren van de eigen keuzes (autonomie) van de cliënt en het terzijde schuiven daarvan in het belang van de cliënt (paternalisme op grond van welwillendheid). Dit laatste zal niet snel gebeuren, maar laat wel zien dat in de adviseur de keuzes van de cliënt kan sturen en dus verantwoordelijkheid heeft. De adviseur die een diagnose opmaakt van de behoeften van de cliënt en de mogelijke (fiscale) antwoorden daarop presenteert, vormt namelijk de voor de cliënt beschikbare keuzes. Bij advisering vindt een vertaalslag plaats die mogelijke keuzes afbakent. De technische expertise en ervaring van adviseur maakt het mogelijk aanzienlijke invloed uit te oefenen op de beslissing van de cliënt – en dus ook te bepalen welk alternatief (of alternatieven) maatschappelijk verantwoord zou zijn.⁴⁶⁷ Uiteindelijk is de cliënt verantwoordelijk voor “de gemaakte keuzes met betrekking tot het vormgeven van de fiscale behandeling van gebeurtenissen of transacties.”⁴⁶⁸ Maar de RB wijst erop dat de persoonlijke opvatting van de adviseur die vaak jarenlang een vertrouwensrelatie heeft met zijn MKB-client al gauw doorslaggevend is.⁴⁶⁹

Hier valt te onderscheiden tussen passieve en actieve verantwoordelijkheid (dit onderscheid is uiteraard ook voor ondernemingen van belang). Beide vormen van verantwoordelijkheid hangen nauw samen en er is sprake van een zekere wisselwerking. Bij passieve verantwoordelijkheid (accountability) gaat het om achteraf ter verantwoording worden geroepen en al of niet verantwoordelijk gehouden (aansprakelijk gesteld). Dit gebeurt vaak in kleine kring, eigen kantoor of organisatie, maar bij serieuze affaires kan die kring snel groter worden. Gevaar is hier dat pas als er dingen misgaan nagedacht wordt over de kwaliteit van activiteiten, van advisering. Een dergelijke passieve houding bevordert bewuste morele (zelf) reflectie en keuze niet.⁴⁷⁰ Bij actieve verantwoordelijkheid ligt de nadruk veel meer op het heden. Het gaat daarbij vooral om verantwoordelijkheid als deugd, om verantwoordelijk handelen, de verantwoordelijkheid nemen, om het zich verantwoordelijk gedragen.”⁴⁷¹ Het gaat dan vaak om een breder forum (waaronder de media). Gedragscodes expliciteren en bieden hier houvast bij het nemen van verantwoordelijkheid.

Passieve verantwoordelijkheid, verantwoording afleggen, impliceert voor de adviseur een plicht tot antwoord geven op gerechtvaardigde vragen.⁴⁷² Dit verantwoording afleggen tijdens een adviesproces is te zien als een vorm van open communicatie (en is niet primair een morele daad).⁴⁷³ Uiteindelijk zal verantwoording moeten worden afgelegd aan de stakeholders. Actieve verantwoordelijkheid, expliciet verantwoordelijkheid nemen, is een morele verplichting.⁴⁷⁴ De kernwaarde ‘eer en waardigheid van het beroep’ behelst in dit licht passieve en actieve verantwoordelijkheid met betrekking tot de maatschappelijke aspecten van het advies.⁴⁷⁵ Verantwoordelijkheid nemen en later verantwoording afleggen kan idealiter alleen maar als de adviseur zich terdege bewust is van de eventuele in het geding zijnde maatschappelijke

⁴⁶⁷ Vgl. D. Rhode, *Professional Responsibility: Ethics by the Pervasive Method*, New York: Aspen Law and Business Publishers 1998, p. 377-378.

⁴⁶⁸ Boef e.a. (NOB) in deze bundel.

⁴⁶⁹ Vgl. Overwater e.a. (RB), in deze bundel: “Waarbij het mijn (onze) persoonlijke ervaring is dat een cliënt met een zelfstandige mening minder vaak ten tonele verschijnt dan de klant die de oren – ook in ethisch opzicht – volledig naar de adviseur laat hangen.” In dezelfde zin: K. Devos, ‘The impact of tax professionals upon the compliance behavior of Australian individual taxpayers’, *Revenue Law Journal* 22 (2012) 1; <http://epublications.bond.edu.au/rlij/vol22/iss1/2>.

⁴⁷⁰ Vgl. J. Hirschhorn, *Reflections on Being a Large Market Tax Adviser*, 2019, p. 1: “Working in a firm, it is also all too easy to focus on work in progress (WIP) and lockup, and where the next job is coming from, and viewing advice quality through the lenses of client relationship, negligence and firm exposure – in other words, a sense of as long as the clients keep coming back, and I don’t get picked up in an internal file review, it must be going well.” <https://www.ato.gov.au/Media-centre/Speeches/Other/Reflections-on-being-a-large-market-tax-adviser/>.

⁴⁷¹ M. Bovens, *Verantwoordelijkheid en organisatie*. Beschouwingen over aansprakelijkheid, institutioneel burgerschap en ambtelijke ongehoorzaamheid, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1990, p. 35.

⁴⁷² H. van Luijk & A. Schilder, *Patronen van verantwoordelijkheid: Ethiek en corporate governance*, Schoonhoven: Academic Service 1997, p. 13.

⁴⁷³ Van Es, 2003, p. 86.

⁴⁷⁴ Van Luijk & Schilder 1997, p. 8-10.

⁴⁷⁵ Er zijn overigens zeker nog adviseurs die de grenzen van de wet willen opzoeken; zie Radcliffe e.a. 2018, p. 50. Dit onderzoek is gebaseerd op een aantal interviews tijdens de eerste jaren van het BEPS-project.

aspecten, daar goed over heeft nagedacht en deze in het overleg met zijn cliënt besproken heeft en vervolgens achter de gemaakte keuze kan staan.

16.13 Governance en belastingadviseurs

Governance, het ondernemingsbestuur en het toezicht daarop, is uiteraard ook van belang voor belastingadvieskantoren. Veel van wat eerder over tax governance en een tax governance code is gezegd geldt ook voor hen. Zij hebben meer of minder geformaliseerde vormen van tax governance, inclusief toezicht in de vorm van tuchtrechtspraak waar leden zich vrijwillig aan onderwerpen. Er zijn tal van al dan niet wettelijke regels die voor het gedrag van belastingadviseurs gelden.⁴⁷⁶ Als gezegd zijn bij (middel)grote kantoren MVO en duurzaamheid vaak al in de governance verankerd.

De RB wijst op de ‘Seven principles of effective tax governance’ die de Australische belastingdienst (Australian Tax Office; ATO) in 2016 gepubliceerd. Deze zijn op zich voor ondernemingen geschreven, maar zijn ook voor de belastingadviseur van belang, betoogt de RB. De eerste zes beginselen zijn een kwestie van ‘common sense’ (beginsel vijf betreft een goede relatie met de belastingdienst).⁴⁷⁷ Het zevende ‘tax governance principle’ belichaamt de morele dimensie: “Acting ethically and responsibly – with honesty, integrity and in a way consistent with the reasonable expectations of the broader community and the taxpayers’ charter.”⁴⁷⁸ Dat is volgens de toelichting meer dan enkel legaal handelen. Bovendien gaat het ook om transparantie.⁴⁷⁹ Eerder bleek al dat transparantie een essentieel onderdeel is van good tax governance.

De RB wijst verder op het verschil in de geldende kwaliteitseisen tussen georganiseerden en ongeorganiseerden adviseurs. “Daar waar de ongeorganiseerden nog relatief gemakkelijk en goedkoop onder de radar weggelaten met weinig toezicht, sancties en kwaliteitseisen is dat voor de georganiseerden in de verschillende gradaties niet of nauwelijks nog mogelijk.” De RB vindt daarom dat een tax governance code (ook) gebruikt zou moeten worden om voor de hele sector van belastingadviseurs “een grotere en bredere compliance te bewerkstelligen” onder voorwaarde dat “daarmee ook maatregelen worden genomen om het verschil tussen georganiseerden en ongeorganiseerden te drastisch te verkleinen.”

In feite gaat het hier om de kwaliteit van de advisering van klanten. Dan zitten we eerder in de sfeer van gedrag (en gedragscodes) dan van bestuur en het toezicht daarop (governance (codes)).⁴⁸⁰

16.14 Code of Conduct

Maatschappelijk verantwoord gedrag en ethisch gedrag is iets anders dan (behoorlijk) bestuur van de fiscaliteit en daarmee verschuiven we van tax governance naar tax conduct (eventueel te normeren via een tax code of conduct). Gedragscodes zijn vaak instrumenten van zelfregulering: regelingen waarbij bedrijven of organisaties van bedrijven of een beroepsgroep hun eigen regels

⁴⁷⁶ Zie de bijdrage van Overwater e.a. (RB), § 11. ‘Wat is er momenteel op het gebied van Tax Governance?’, in deze bundel.

⁴⁷⁷ Deze zijn: 1. accountable management and oversight, 2. recognise tax risks, 3. seek advice, 4. integrity in reporting, professional and productive working relationship, timely lodgments and payments, ethical and responsible behaviour. <https://www.ato.gov.au/Business/Private-owned-and-wealthy-groups/Tax-governance/>.

⁴⁷⁸ ATO 2016.

⁴⁷⁹ Ethical and responsible behaviour involves more than mere technical compliance with the law. Effective tax governance not only ensures accurate reporting, but helps avoid behaviours associated with tax manipulation, avoidance and schemes.’ https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3021914

⁴⁸⁰ Zie ook Boef e.a. (NOB), in deze bundel: “Wellicht kan voor belastingadviseurs beter worden gesproken over een tax code of conduct.”

(standaarden) opstellen. Er wordt dan vaak gesproken over ‘vrijwillige zelfregulering.’⁴⁸¹ Bedrijven lijken dan vrijwillig CSR-normen aan te nemen die verder gaan dan de wettelijke vereisten (‘beyond compliance’).⁴⁸² Dit als vrijwillig te omschrijven is echter een wat misleidend, zoals McBarnett betoogt, want externe maatschappelijke en marktkrachten oefenen zeer stevige druk uit om te komen tot deze ‘self-governance by business’.⁴⁸³

Een code of conduct kan worden gedefinieerd als “a set of rules that guides and orients behaviour within an organisation or sector in order to promote social, environmental, and/or ethical behaviour.”⁴⁸⁴ Daarbij zal men een idee moeten hebben wat een goede organisatie (onderneming) of professional is. Het begrip regels (‘rules’) moet daarbij heel ruim worden opgevat – ook minder concrete, direct toepasbare beginselen vallen daaronder.⁴⁸⁵ De code werkt dat idee uit.⁴⁸⁶ Een gedragscode is dan een verzameling van waarden, beginselen en regels waarmee een organisatie “richting geeft aan het gedrag van haar leden en zakelijke partners. Die waarden, normen (beginselen) en regels zijn meer of minder moreel van aard.”⁴⁸⁷ Het doel van een code of conduct is alle betrokkenen duidelijk te maken aan welke standaarden en normen de betreffende onderneming of sector zich heeft gecommitteerd.⁴⁸⁸ Gedragscodes zijn voor hun effectiviteit afhankelijk van een gezond moreel klimaat (cultuur) in een onderneming of beroepsgroep – als dat er niet is zullen zij een papieren tijger zijn.

Een bekend voorbeeld zijn MVO-gedragscodes. Deze gedragscodes worden gebruikt om MVO-verplichtingen te implementeren en deze intern en extern te communiceren.⁴⁸⁹ De communicatie richt zich allereerst op de medewerkers, klanten, leveranciers en aandeelhouders, en vervolgens op de maatschappij als geheel, “which also includes stakeholders as financiers, investors, public authorities, civil society organisations.”⁴⁹⁰ De gedragscode kan zo worden gebruikt als een maatstaf voor de prestatie van een onderneming op MVO-gebied. Transparantie is ook hier vanzelfsprekend. De gedragscode wordt gepubliceerd op een goed toegankelijke website.

Gedragscodes zijn zo een middel om ervoor te zorgen dat de ethische normen van bedrijven transparant zijn voor alle stakeholders. Ze kunnen dan in de praktijk worden gebracht en hun impact kan worden geëvalueerd door mensen binnen en buiten het bedrijf. Gevaar is echter dat zodra er een gedragscode is opgesteld, ethiek als afgedaan wordt beschouwd en discussie over

⁴⁸¹ Vgl. J. Freeman, ‘Private Parties, Public Functions and the New Administrative Law’, *Administrative Law Review* 52 (2000), p. 831, die “voluntary self-regulation” definieert als “the process by which standard setting bodies ... operate independently of, or parallel to government regulation” and with respect to which “government yields none of its own authority to set and implement standards.”

⁴⁸² Vgl. W. Norman, ‘Business Ethics as Self-Regulation: Why Principles that Ground Regulations Should Be Used to Ground Beyond-Compliance Norms as Well’, *Journal of Business Ethics* 102 (2011), p. 44.

⁴⁸³ D.J. McBarnet, ‘Corporate Social Responsibility Beyond Law, Through Law, For Law: The New Corporate Accountability’, in D. J. McBarnet, A. Voiculescu & T. Campbell (eds.), *The New Corporate Accountability: Corporate Social Responsibility and the Law*, Cambridge: Cambridge University Press 2007, p. 12.

⁴⁸⁴ D. Leipziger, ‘Codes of Conduct’, in W. Visser, D. Matten, M. Pohl & N. Tohlhurst (eds.), *The A to Z of Corporate Social Responsibility* (Wiley, 2010), p. 71. Daarbij zal het doel van die organisatie of sector (beroepsgroep) leidend moeten zijn. Vgl. Van Rij 3.6 die een debat bepleit op het niveau van het “purpose-denken”, waarbij voor hem de centrale vraag is: wat kunnen bedrijven en hun adviseurs aan een betere wereld bijdragen?

⁴⁸⁵ Vgl. J. van der Kolk (Holland Quaestor), ‘Tax integrity richtlijn Holland Quaestor’, in deze bundel: “De combinatie van kernbeginselen en duidelijke regels is te zien als een combinatie van ‘principle based’ en ‘rule based’.” Zie ook Boomsluiters en Hofman.

⁴⁸⁶ Vgl. Van Rij 3.6 voor wie de centrale vraag is: wat kunnen bedrijven en hun adviseurs aan een betere wereld bijdragen? Vgl. Hirschhorn, *Reflections*, 2019, p. 2 over “the need to develop your philosophy or model for being a good tax adviser, rather than just going with the flow.”

⁴⁸⁷ Van Es 2003, p. 112. Vgl. R.T. De George, *Business Ethics*, Upper Saddle River: Prentice Hall 1999, p. 490-496.

⁴⁸⁸ De opzet van gedragscodes vertoont een uniforme structuur; zie R. van Es, *Ethiek in adviesprocessen*, Deventer: Kluwer 2002, p. 113.

⁴⁸⁹ Zie K. Bondy, D. Matten & J. Moon, ‘Codes of Conducts as a Tool for Sustainable Governance in MNCs’, in A. Crane, D. Matten & L.J. Spence (eds.), *Corporate Social Responsibility. Readings and Cases in a Global Context*, London: Routledge 2008, p. 432-448.

⁴⁹⁰ Lambooy 2010, p. 36-37. Vgl. H. Gribnau, E. van der Enden & K. Baislabaveva, ‘Codes of Conduct as a Means to Manage Ethical Tax Governance’, *Intertax* 46 (2018) 5.

ethiek worden vermeden.⁴⁹¹ Ten onrechte, gedragscodes zijn een voertuig voor voortdurende discussie over hoe men behoort te handelen. Een dode gedragscode is geen gedragscode. Van belang is dat er voldoende waarborgen zijn dat afwijkingen van de gedragscodes niet worden getolereerd en dat interne procedures om dat te garanderen worden nageleefd.⁴⁹² Daartoe is effectieve collegiale intervisie van groot belang.

Een gedragscode tot leven komen in de dagelijkse praktijk en zo nodig aangepast worden. De inhoud van een code kan veranderen met name als een bedrijf of een hele sector “is exposed to the public for not behaving in a socially responsible fashion.”⁴⁹³ Dat is precies wat er in de fiscaliteit is gebeurd. Dan is heroverweging en mogelijk aanscherping nodig. De belangrijkste stakeholders moeten bij het ontwikkelen van de code worden geconsulteerd en betrokken. Uiteraard is ook intern overleg nodig tussen de relevante afdelingen van de organisatie.⁴⁹⁴

Bedrijven die hun ethische normen adequaat bekendmaken, worden door het publiek als geloofwaardiger en verantwoordelijker ervaren. Zowel feitelijk moreel gedrag als transparantie kunnen de bedrijfsreputatie – een algehele beoordeling van een organisatie door haar stakeholders – verbeteren en dus reputatierisico’s verminderen.⁴⁹⁵ Primair dient een code als het goed is omdat een onderneming vanuit een interne motivatie het goede wil doen, maar reputatieoverwegingen kunnen een effectief aanvullend motief zijn.

16.15 Tax code of conduct

Fiscale gedragsregels die zijn vastgelegd in een tax code of conduct concretiseren maatschappelijke verantwoordelijkheid en ethiek. Deze tax code of conduct is een verzameling van waarden, beginselen en regels waarmee richting wordt gegeven aan fiscaal gedrag. Een dergelijke code verduidelijkt wat wordt bedoeld met maatschappelijk verantwoord en ethisch fiscaal gedrag en biedt zo richtlijnen en oriëntatiepunten voor fiscaal gedrag van de leden van de organisatie en zakelijke partners.⁴⁹⁶ Gedragscodes zetten aan tot reflectie en bieden een maatstaf bij het maken en beoordelen van keuzes. Op het punt van maatschappelijk verantwoord en ethisch fiscaal gedrag zal een gedragscode voor ondernemingen en belastingadviseurs aanzienlijke overeenkomsten vertonen.⁴⁹⁷ In zoverre gelden de hierna voor adviseurs gemaakte opmerkingen ook voor bedrijven. Het ligt voor de hand dat bij de totstandkoming van een tax code of conduct (interne en externe) stakeholders betrokken zouden moeten zijn.⁴⁹⁸

⁴⁹¹ G. Martin, *Human Ethics and Values in the Workplace*, Sydney 2007, p. 29. Daar kunnen verschillende overtuigingen (rationalisaties) de reden voor zijn: ethiek is simpel en iedereen in de organisatie mag verondersteld worden zich daarnaar te gedragen, ethiek is irrelevant, ethiek is te moeilijk om over te discussiëren, ethiek is mooi maar onpraktisch.

⁴⁹² J. O’Brien, ‘Professional Obligation, Ethical Awareness, and Capital Market Regulation’, in N. Morris and D. Vines (eds.), *Capital Failure: Rebuilding Trust in Financial Services*, Oxford: Oxford University Press 2014, p. 211-213. Mackor betoogt dat het “voorkomen, signaleren, analyseren en aanpakken van algemene integriteitsproblemen” primair gebaat is bij “soft skills zoals morele sensitiviteit en kennis van sociaalpsychologische theorieën over moreel handelen en moreel leiderschap” en minder bij soft law zoals gedragscodes; A.R. Mackor, ‘Juridische beroepsethiek: Over macht en moraal, soft law en soft skills, T-vormige juristen en kansen-rechters’, in A. Berlee e.a., *De toekomst van de jurist, de jurist van de toekomst*, Deventer: Wolters-Kluwer 2020, p. 83.

⁴⁹³ A. Beckers, *Enforcing Corporate Responsibility Codes: On Global Self-Regulation and National Private Law*, Oxford/Portland: Hart Publishing 2018, p. 22.

⁴⁹⁴ Vgl. A.R. Harris, *Creating a Code of Ethics and Conduct*; *National Defense Magazine*, Sept. 2017; <https://www.nationaldefensemagazine.org/articles/2017/8/23/creating-a-code-of-ethics-and-conduct>.

⁴⁹⁵ Vgl. C.J. Fombrun, ‘The Leadership Challenge: Building Resilient Corporate Reputations’, in J.P. Doh & S.A. Stumpf (eds.), *Handbook on Responsible Leadership and Governance in Global Business*, Cheltenham: Edward Elgar 2005, p. 64-65.

⁴⁹⁶ Vgl. PwC, *Tax code of conduct for the global PwC network*: “Before accepting clients, and in continuing to work with existing clients, PwC firms satisfy themselves that the client intends to comply with their legal and regulatory obligations in relation to taxation.

⁴⁹⁷ Een good tax governance code van een onderneming kan verwijzen naar een (op te stellen) tax code of conduct.

⁴⁹⁸ In VBDO’s *Tax Transparency Benchmark 2019* wordt ook (institutionele) beleggers aanbevolen voor zichzelf een tax code of conduct op te stellen; VBDO, *Tax Transparency Benchmark 2019*, 2019, p. 48.

Van Rij betoogt overigens dat de tijd nog niet rijp voor is een dergelijke code voor (grote) ondernemingen. Eerst zou onder andere een breder debat over de ‘purpose’ van een onderneming in Nederland moeten worden gevoerd.⁴⁹⁹ Mocht zo’n breed debat tot een code leiden dan zal die geen hard en fast rules kunnen bevatten. Anderen benadrukken namelijk dat eventuele gedragsregels zelf ook vooral als een opmaat tot een inhoudelijke discussie moeten worden gezien.⁵⁰⁰ Maatschappelijk verantwoord en ethisch fiscaal gedrag kan niet worden gereduceerd tot het afvinken van lijstjes.

De kernbepaling van de bestaande beroeps- en gedragsregels van georganiseerde belastingadviseurs gaat over de eer en waardigheid van het beroep. Dat is een norm die zich in de loop der tijd kan ontwikkelen. Maatschappelijke aspecten en veranderende ethische opvattingen kunnen de invulling van die norm beïnvloeden. De vraag is wel of maatschappelijke aspecten en ethiek de adviseur voldoende houvast bieden in de dagelijkse praktijk. Het is immers een vage norm. Verdere uitwerking – door de beroepsorganisaties of op kantoonniveau – verdient daarom aanbeveling. Er worden door de NOB al best practices ontwikkeld. Een volgende stap zou een gedragscode kunnen zijn.

Een gedragscode voor belastingadviseurs zou richtlijnen moeten geven over de advisering van klanten. Zoals de NOB-bijdrage schetst moet daarin aandacht worden besteed aan vragen als: wat is de rol van de belastingadviseur, voor welke klanten wil hij/zij werken en welke eisen stelt hij/zij aan de klanten en welke principes worden gehanteerd om de inhoudelijke grenzen van de advisering af te bakenen? Ook zou moeten worden geformuleerd welke maatregelen (op beroepsorganisatie- en kantoonniveau) zijn getroffen er op het gebied van kwaliteit, risk-management en procesinrichting “om ervoor te zorgen dat adviseurs zich houden aan de op hen van toepassing zijnde tax code of conduct.” Tenslotte is ook hier transparantie belangrijk: er moet worden aangegeven “hoe gerapporteerd wordt over de werking van de tax code of conduct.”⁵⁰¹

De “inhoudelijke grenzen van de advisering” worden mede bepaald door de maatschappelijke aspecten van het advies in het licht van morele opvattingen. De code of conduct zou dit verder kunnen uitwerken om meer duidelijkheid en houvast te bieden. Dit kan ook gebeuren via een aparte richtlijn met o.a. indicatoren; de tax integrity richtlijn van Holland Quaestor kan hier inspiratie bieden (zie ook beneden).⁵⁰²

Externe publicatie van de code of conduct en de rapportage over de monitoring daarvan stelt stakeholders in staat te beoordelen of er – volgens hun (‘subjectieve’) normen – sprake is van ‘fiscaal acceptabel gedrag’ en daaraan consequenties te verbinden. Deugdelijke informatie voorkomt dat enkel perceptie regeert, met alle negatieve (reputationele) gevolgen van dien.⁵⁰³

Boven is al gesteld dat stakeholders de verplichting hebben om zorgvuldig met in het kader van tax governance verstrekte informatie om te gaan. Dat geldt uiteraard ook voor informatie die is verstrekt in het kader van de ontwikkeling en monitoring van een tax code of conduct – inclusief de verantwoording van feitelijk fiscaal gedrag.⁵⁰⁴

Boomsluiter en Hofman suggereren om bij de in de gedragscode op te nemen gedragsnormen en een beschrijving van bijbehorende waarden aan te sluiten bij ‘The European Taxpayers’ Code’.⁵⁰⁵ Voordeel hiervan is dat de code een bredere werking krijgt dan enkel ondernemingen; het gaat dan immers om alle belastingplichtigen. Nadeel is dat belastingadviseurs hierin niet worden betrokken. Bovendien komen maatschappelijk verantwoordelijkheid en ethiek niet aan

⁴⁹⁹ Van Rij, 3.6.

⁵⁰⁰ Bijv. Van der Enden en Klein, 12.1.

⁵⁰¹ Zie de bijdrage van Boef e.a. (NOB) in deze bundel.

⁵⁰² Zie Van der Kolk (Holland Quaestor) in deze bundel.

⁵⁰³ Vgl. Van der Enden en Klein.

⁵⁰⁴ Boomsluiter en Hofman, noemen een aantal uitdagingen en aandachtspunten voor toekomstige debat en voor de ontwikkeling van een tax governance code. Zij benadrukken de noodzaak van nuance. Het bewustzijn van een gedeelde maatschappelijke verantwoordelijkheid zou voorop moeten staan.

⁵⁰⁵ Boomsluiter en Hofman § 6.3, in deze bundel.

bod. Niet voor niets onderscheidt ATO dit expliciet van een taxpayers' charter (code).⁵⁰⁶ Een dergelijke taxpayers' code zou dus aanzienlijk verbreed moeten worden.

Iets vergelijkbaars geldt ook voor suggestie van de RB om een tax governance code voor het mkb aan te laten sluiten bij horizontaal toezicht waarbij de code geldt voor adviseur en klant. Horizontaal toezicht heeft vooral een procedurele invalshoek: het gaat om open werkwetrelatie gebaseerd op vertrouwen en begrip voor elkaars belangen. Respect voor de letter en geest van de wet (bij de klant of de adviseur) dat gezien kan worden als een element van good tax governance, is hier geen voorwaarde – hoewel het tax control framework ook ethiek omvat.⁵⁰⁷

Mocht er toch voor een code voor het bedrijfsleven worden gekozen dan bieden Gunn en Gunn alvast een kijkje in de gereedschapskist. Zij maken daarbij een onderscheid tussen materiële en formele punten. Formele punten zijn de transparantie, assurance en het borgen van de ethische kwaliteit van de eigen besluitvorming (tegenspraak organiseren). Bij de uitwerking van de materiële punten zien zij voordelen in het gebruik van resultaats- en/of inspanningsverplichtingen, waarbij bedrijven zich committeren aan specifieke fiscale uitkomsten of gedrag. Zij bepleiten een beoordeling aan de hand van het totale bedrag van belastingen dat een multinational betaalt (total tax contribution) en niet enkel de effectieve vennootschapsbelastingdruk (ETR). Ook kan er een zekere flexibiliteit in de beoordelingsmaatstaven geboden zijn: men kan bijvoorbeeld soms beter niet slechts één (fiscaal) jaar maar een ruimer tijdvak in de beoordeling betrekken.

Bij het opstellen van een gedragscode is de door Holland Quaestor opgedane ervaring met het opstellen van de Tax integrity richtlijn zeer relevant. Holland Quaestor heeft gekozen voor deze nadere regels in aanvulling op de al bestaande gedragscode. De Tax integrity richtlijn is een vorm van zelfregulering die gedragsregels biedt die uitstijgen boven wat al wettelijk verplicht is ('beyond compliance'). Er wordt namelijk legaal én legitiem handelen beoogd. Deze gedragsregels geven daarbij invulling aan de verantwoordelijkheid voor de toetsing op legitimiteit en biedt de leden handvatten voor legitiem gedrag. Belangrijk is daarbij de tweedeling in – in beginsel niet-toegestane – structuren met een risico op belastingontduiking, en structuren die duiden op agressieve belastingplanning, waarbij het agressieve karakter kan worden weggenomen.⁵⁰⁸ Monitoring geschiedt via interne audits die door een onafhankelijke commissie worden getoetst. De richtlijn beoogt een gelijk speelveld te bereiken voor de leden van Holland Quaestor. Gedragsregels moeten zo bijdragen aan gelijkheid binnen een sector. Ruime steun voor de richtlijn van diverse stakeholders zou namelijk kunnen bijdragen aan navolging bij niet-leden en eventueel ook andere sectoren.⁵⁰⁹ Expliciet doel bij de totstandkoming was tot een werkelijk effectieve richtlijn te komen, zodat de richtlijn geen papieren tijger zou zijn. Intrinsieke motivatie bleek bij het opstellen minstens zo belangrijk als externe druk vanuit de maatschappij. Een belangrijke les is dat het zorgvuldig opstellen en draagvlak verwerven van een dergelijke richtlijn tijd kost. Overhaaste totstandkoming is dan ook onverstandig.

16.16 Conclusie

In deze bijdrage is een aantal aspecten van tax governance besproken waarbij het accent lag op corporate tax governance. Deze fiscale tak van corporate governance is geplaatst in de sleutel

⁵⁰⁶ Zie boven ATO 2016: "Acting ethically and responsibly – with honesty, integrity and in a way consistent with the reasonable expectations of the broader community and the taxpayers' charter."

⁵⁰⁷ Bij agressieve fiscale structuren kan de Belastingdienst zijn mening ('reflectie') geven en dat bij het overschrijden van een grens de keuze kan worden gemaakt het convenant niet te verlengen.

⁵⁰⁸ Daarnaast zijn nog een aantal subjectieve indicatoren opgenomen. Vgl. FIR 2020, p. 10, over de publicatie van aanvaardbare belastingpraktijken. Zie voor indicatoren ook Richtlijn (EU) 2018/822 van de Raad van 25 mei 2018 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies (PbEU 2018, L 139), ook wel DAC6 genoemd, en Europese Commissie, *Aggressive Tax Planning Indicators. Final Report. Working Paper No 71 – 2017*, 2017.

⁵⁰⁹ Zelfregulering is beperkt tot de eigen organisatie. Men legt de lat hoger voor de aangesloten leden van de organisatie. Dat kan ten koste van het gelijk speelveld gaan als andere partijen die niet aan de gedragsregels zijn gebonden "daaronder duiken".

van MVO – verbreed tot duurzaamheid. Daarnaast werd uitvoerig aandacht besteed aan maatschappelijk verantwoord en ethisch gedrag van belastingadviseurs. Zowel governance als gedrag kunnen in een code worden beschreven. Een tax governance code regelt dan het bestuur en toezicht inzake de fiscaliteit in een onderneming (waarbij de naleving van de letter en de geest van de belastingwet een van de leidende beginselen kan zijn), een ethische code of conduct bevat gedragsregels voor maatschappelijk verantwoord gedrag voor belastingadviseurs.

Uit de diverse bijdragen blijkt dat het belang van betere tax (corporate) governance breed wordt onderschreven. Er zijn uiteraard uiteenlopende visies en belangen maar er zijn voldoende aanknopingspunten voor een verdere discussie over meer gestructureerde en effectievere tax governance. Daarbij past ook aandacht voor good tax governance van de kant van de wetgever en Belastingdienst. Op dit punt is er immers sprake van een zekere wisselwerking. Beide vormen van governance, public tax governance en corporate tax governance, en hun relatie tot maatschappelijk verantwoord en ethisch gedrag verdienen de volle aandacht in (academisch) onderwijs en onderzoek.

Tax governance als onderdeel van corporate governance zal moeten aansluiten bij het besturingsmodel van de onderneming. In een tijd waar de maatschappij vraagt om duurzaam, maatschappelijk verantwoord ondernemen zou over de ‘purpose’ van een onderneming een fundamenteel debat gevoerd mogen worden. Die zet immers de toon voor de ondernemingswaarden en -strategie en dus ook voor de daarvan afgeleide tax principles en fiscale strategie. Transparantie hoort vanzelfsprekend bij governance waarbij een zekere mate van uniformiteit nodig is voor de vergelijkbaarheid van gepubliceerde gegevens. Transparantie is onontbeerlijk om verantwoording af te leggen en voor informatie- en kennisuitwisseling met de stakeholders – in het kader van een (voortdurende) dialoog.

Responsible tax principles zouden dan de kern moeten zijn van een ‘gouden standaard’ voor tax governance. Zij kunnen worden vastgelegd in policy document, code of charter. Die tax principles bevatten ook richtlijnen voor maatschappelijk verantwoord en ethisch (‘beyond compliance’) fiscaal gedrag en kunnen gekoppeld worden aan de CSR/MVO/sustainability principles van een onderneming. Zeer bruikbare voorbeelden van dergelijke belastingbeginselen bieden VBDO en het B Team – met een inbedding van belasting in duurzaam, maatschappelijk verantwoord ondernemen. Maatschappelijke verantwoordelijkheid houdt ook respect voor letter en geest van de wet en fiscale ethiek in (fair share). Respect voor de geest van de wet is echter niet per definitie hetzelfde als het betalen van een fair share. Daarom is transparantie zo belangrijk – zo laat een onderneming zien of zij de daad bij het woord voegt. Publieke country-by-country rapportage is een cruciaal element van fiscale transparantie (zie ook de wereldwijde GRI-standaard) en kan zeker nog verder ontwikkeld worden, zodat stakeholders beter het fiscale gedrag van ondernemingen kunnen beoordelen. Transparantie betreft ook risico-management, monitoring, assurance en een coöperatieve relatie met de Belastingdienst (met pro-actieve transparantie), e.d. Aandacht zou ook mogen worden besteed aan het fiscaal handelen van ondernemingen die actief zijn in ontwikkelingslanden.

Ook belastingadviseurs dienen maatschappelijke verantwoordelijkheid en ethiek serieus te nemen. Een belangrijk instrument daarbij is een code of conduct met waarden, beginselen en regels waarmee een belastingadviesorganisatie richting geeft aan het gedrag van haar leden en zakelijke partners. Adviseurs hebben een beroepsreglement. Deze gedragscode impliceert dat adviseurs de maatschappelijke aspecten zo nodig in het overleg met de cliënt betrekken. Dit verdient snel verder uitgewerkt te worden. Maatschappelijk verantwoord en ethisch gedrag zou hier verder gespecificeerd kunnen worden in de vorm van leidende beginselen. Deze zouden kunnen worden verankerd in de bestaande gedragscode of in een aparte richtlijn, met ook indicatoren en concretere regels die in de dagelijkse praktijk handvatten kunnen bieden. Dat kan op het niveau van de beroepsorganisatie maar ook van individuele kantoren, om zo maatschappelijke verantwoordelijkheid en ethiek in de genen van de organisatie en de adviseurs zelf te krijgen. Een verzameling gedragsregels mag geen papieren tijger zijn. Dat vraagt om een gezonde organisatiecultuur waar integriteit gedijt – mede door een goed

functionerend systeem van collegiale intervisie. Een solide systeem van monitoring is uiteraard vanzelfsprekend.

Onontbeerlijk bij de verdere ontwikkeling van responsible tax principles, tax governance en een eventuele code en aanvullende richtlijn is een brede dialoog met stakeholders – en de maatschappij als geheel. Dat kan zorgen voor draagvlak en vertrouwen. Een dialoog kan ook helpen fiscale reputatierisico's hanteerbaar te maken.